

A. I. Nº - 206891.0007/10-1
AUTUADO - SOUZA CRUZ S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO; EUZIANE GOUVEIA DA SILVA,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e PAULO CESAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09.11.2010

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0312-02/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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 acolhidas as alegações de nulidade. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/01/2010, para exigir ICMS no valor histórico de R\$109.245,67, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevidamente de 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.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para 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, que 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. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, que o gasto de depreciação, da fabricação de outros produtos, deve ser expurgado para fins de determinação da base de cálculo legal, pois a empresa fez o estorno apenas da depreciação referente a fabricação de cigarro e deixou de fazer em relação aos outros produtos.

Acrescentam que com base na planilha de custo de produção apresentado pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO por código de produto, elaboraram demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, onde foram expurgado o custo de depreciação da fabricação de outros produtos.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/06, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado; Superior Tribunal de Justiça; Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O autuado às folhas 142 a 153 ao impugnar o lançamento tributário, mediante advogado habilitado, inicialmente transcreve a autuação e frisa que, basicamente, tanto nos autos de infração anteriores, como no presente caso, abrange operações realizadas no período de 01/01/2005 a 31/12/2005 o entendimento dos fiscais autuantes, se baseia na equivocada inte

§ 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais 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”. Segundo os autuantes, em linguagem bem simples, na soma do custo da matéria prima que é utilizada na fabricação dos cigarros, posteriormente transferidos para unidades de vendas no Estado da Bahia, não deveriam ser incluídos, entre outros, os encargos de depreciação, amortização e exaustão, pois a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto.

Destaca que, no primeiro auto de infração dessa série (A.I. nº 206891.0011/07-9), continha a seguinte redação: *'Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., foram expurgados para efeito de determinação de base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.'* A situação fática e os autuantes são os mesmos, mas não a conclusão, considerando que não se refere mais, no caso em tela, a gastos com manutenção, amortização e frete (CIF), o que é suficiente para evidenciar a insegurança desses autuantes. Não fosse isso o bastante, ainda nesse novo auto de infração, os autuantes acrescentam a seguinte argumentação, que não consta da primeira autuação, embora a situação fática seja exatamente a mesma:

A presente atuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls.85/86), quanto em meio eletrônico (vide fls. apontadas no índice que encabeça este A.I.) onde consta a discriminação dos itens de CUSTO DE PRODUÇÃO por código de produto. Foram considerados, para a formação da base de cálculo do ICMS, apenas os elementos que, correspondem a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO; E MÃO DE OBRA, quais sejam:

- a) *CUSTO MATÉRIA-PRIMA (menos a DEPRECIAÇÃO UPF que está aqui inserida) + FRETE MATÉRIA-PRIMA = matéria-prima; material secundário e embalagem*
- b) *TOTAL SALÁRIO = mão de obra.*

Argumenta que para tentar dar base legal a essa inventiva e equivocada formulação, buscam os autuantes respaldo em decisões do CONSEF, deste Estado, que se limitam a dizer, reproduzindo a Lei Complementar nº 87/96, que a definição correta da base de cálculo prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, é o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO e MÃO DE OBRA, sem, contudo, mencionar o importante fato de que nenhuma das decisões citadas faz referência ao que deve ser considerado como custo de produção dos insumos relacionados.

No que concerne às decisões judiciais a que os autuantes se reportam para, segundo eles, confirmar o acerto e a qualidade da auditoria realizada, pode-se constatar que essas decisões em nada se relacionam com a situação fática que deu origem a esse equivocado auto de infração, citando decisão prolatada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Salienta que, por outro lado, ainda na tentativa de justificar uma autuação sem base legal, foram os autuantes buscar respaldo em uma decisão do Superior Tribunal de Justiça (RESP nº 707.635-RS), cuja ementa transcrevem, omitindo, entretanto, e de forma maliciosa, o item 5 dessa ementa, que é o seguinte: “5. *Impossibilidade de pauta fiscal*”. Pela leitura do Relatório dessa decisão, pode-se constatar que o caso se refere a uma pretensão do Estado do Rio Grande do Sul de adotar como base de cálculo do ICMS na transferência interestadual de arroz beneficiado para outro estabelecimento da empresa o preço de mercado, definido em pauta fiscal, porque não considerava o arroz beneficiado um produto industrializado e, por isso, sustentava que não se aplicava ao caso a norma que determina a incidência sobre o preço de custo. Portanto, não pode restar qualquer dúvida no sentido de que essas decisões não têm aplicação ao caso *sub judice*, tendo em vista o fato de que a autuada adota, como sempre adotou, o preço de custo na transferência de produto industrializado para seus estabelecimentos em outros Estados.

No mérito, diz que a Lei Complementar nº 87/96 prevê, no seu artigo 13, as diversas hipóteses de apuração da base de cálculo do ICMS. Especificamente para o caso em exame (transferências interestaduais), deve ser aplicado o parágrafo 4º, inciso II, segundo o qual a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Argumenta que de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), os princípios contábeis, os preceitos da legislação comercial e da boa técnica contábil na apuração do custo de produção, deve ser incluído diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”.

Transcreve o artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3.000/99), o qual define que obrigatoriamente o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende custo das matérias-primas, de pessoal aplicado na produção, inclusive supervisão, manutenção e guarda das instalações, locação, depreciação, amortização e exaustão.

Destaca que para a produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), esses 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), assim como materiais gráficos, como, por exemplo, rótulos e material de embalagem, que são fabricados em estabelecimento também de propriedade da autuada, atualmente localizado no Rio de Janeiro.

Frisa que o custo desses insumos inclui os encargos de depreciação e outros, conforme prescrevem os princípios contábeis geralmente aceitos, que devem ser obedecidos pela autuada por força da Lei nº 6.404/76. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, menciona os custos da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nada esclarecendo e/ou dispondo, no entanto, quanto à sua apuração, o que necessariamente conduz à obediência aos princípios contábeis. Igualmente, não determina a lei complementar que o custo desses insumos seja ajustado pela exclusão de determinadas rubricas, como pretende, ilegalmente, a Fiscalização.

Afirma que tem cumprido rigorosamente o que determina a LC 87/96, quanto à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais nas saídas de insumos de produção própria para fábricas de cigarros, e desta para os depósitos de vendas, calculando o imposto com base no custo da mercadoria produzida, como manda a lei, que corresponde à soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Diz que os autuantes cometem um equívoco quanto à definição do custo de produção e da base de cálculo do ICMS, conforme descrito na infração, com o expurgo dos gastos com depreciação, tendo em vista que cada estabelecimento pertencente à mesma pessoa jurídica, são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticadas. Caso tivessem verificado as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos distintos, teriam constatado que nestas operações, o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação e que ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas parte do custo contábil de todos os insumos que são utilizados no processo de produção, sendo expurgadas, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que a lei não obriga, para efeito do cálculo do ICMS, a expurgar do custo da matéria prima, do material secundário e acondicionamento que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha esse custo de produção, como já anteriormente referido. Justamente por essa razão, não pode o fisco exigir os expurgos de depreciação e outros, sob pena de violação aos preceitos legais e contábeis já suscitados, bem como à garantia constitucional a que alude o artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Os autuantes, fls. 171 a 217, ao prestarem a informação fiscal, salientam que o objetivo é identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Frisam que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal de 1988 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar ficar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o artigo 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Neste sentido a Lei Complementar nº 87/96, no artigo 13, § 4º, inciso 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. Por sua vez, a legislação do Estado da Bahia, Lei instituidora do ICMS nº 7.014/96, no artigo 17, § 7º, inciso II, quanto no Regulamento do ICMS, no artigo 56, inciso V, alínea “b”, traz essa mesma definição, repetindo de por literal o que consta na Lei Complementar citada.

Quanto aos impactos dos dispositivos acima citados, 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 artigo 13, § 4º, inciso 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 do imposto.

Prosseguindo, reiteram os termos da imputação.

Ao contestarem a defesa, ressaltam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos aos autos.

Frisam que não houve alegação de decadência.

Ressalta que a própria autuada confirma através do primeiro parágrafo, fls. 149 do PAF; e no segundo parágrafo das fls. 150 deste PAF – ambos da defesa da Autuada, que o custo dos insumos para fabricação do cigarro (fumo, rótulos e material de embalagem) inclui os encargos de depreciação e outros conforme prescrevem os princípios contábeis. Ainda, afirma também que a LC nada esclarece e/ou dispõe quanto à apuração de cada um dos insumos e que o custo destes insumos seja ajustado pela exclusão de determinadas rubricas. Portanto, o entendimento da Autuada é que a DEPRECIAÇÃO sofrida nesta etapa da produção compõe a matéria-prima quando transferida. Ora, a autuada ratifica que obedece rigorosamente o que estabelece a LC. Em outras palavras, que a base de cálculo para efeito de transferência é o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nada mais.

No entanto, através de cópia do seu DIPJ de 2007 – ano-calendário de 2006, folhas 82/86, vê-se claramente no item 10 “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compondo o “CUSTO DOS PRODUTOS DE FABICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS”. Cometendo o equívoco de não perceber que os valores de DEPRECIAÇÃO e MANUTENÇÃO devem ser expurgados e, ressalte-se, durante todo processo fabril da Souza Cruz.

Diz que se pode verificar claramente que a Autuada tenta de qualquer maneira vincular a DEPRECIAÇÃO ocorrida na FÁBRICA DE CIGARROS à DEPRECIAÇÃO que se materializa quando do PROCESSAMENTO DA MATÉRIA-PRIMA (FUMO) pois inclui a DEPRECIAÇÃO da Unidade de processamento de Fumo (UPF) no custo da MATÉRIA-PRIMA e, para tanto, reporta-se à Lei nº 6404/76 com as definições de custo de produção contábil bem como no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3000/99 - que também versa sobre o custo de produção de bens e serviços.

Destaca que em momento algum, discutiu o custo de produção contábil (pois não é objeto deste Auto de Infração). A Autuada, ao mencionar tanto a Lei 6.404/76 como o Decreto 3000/99, entende que, nos custos ali mencionados, estão declarados os seus elementos e o seu conteúdo, ou seja, a lei define as verbas que compõem este custo de maneira clara, mais de forma a contemplar todos os elementos do custo de produção incorridos.

Argumenta que a autuada utiliza de duas formas de entendimento para praticar a sua Defesa ou Contestação: ela o faz de forma taxativa, discorrendo todos os elementos contidos nas mencionadas leis ao “pé da letra” e, ao examinar a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 13, § 4º, inciso II, a Autuada o faz de forma exemplificativa, pois entende que, além daqueles elementos mencionados, deve-se incluir outras despesas como a DEPRECIAÇÃO. Utiliza-se de dois pesos e duas medidas para favorecer a sua teoria e a sua defesa.

Salienta que a Autuada, para continuar sua argumentação, menciona que faz transferência de suas Unidades Processadoras de Fumo (UPF) para suas fábricas sem a segregação do valor da depreciação (esta fica inserida ao custo da matéria prima - fumo), em consonância com a Lei 6.404/76 como o Decreto 3000/99. No entanto, quando da transferência do produto acabado (cigarro) o faz com a separação do valor da depreciação porque entende que este elemento não deve integrar o custo de transferência.

Dizem que a questão se resume a incluir ou não no custo da matéria prima (fumo) a DEPRECIAÇÃO das máquinas da Unidade de processamento de Fumo quando das transferências para a fábrica de cigarro. Para tanto, veja às folhas 131 a 133 o fluxo de produção – PROCESSO PRODUTIVO – onde consta: Produção Gráfico; Produção Filtro; Produção CAE (Central de Aromas e Essências); e a Produção DEER (Pó de fumo reprocessado).

Nos dois gráficos verifica-se claramente que o processo produtivo é totalmente integrado e ali estão inseridas, em todo o processo produtivo, as produções das unidades de unidade processamento de fumos e outras. Então como desconsiderar (pois embutida no custo da matéria-prima “fumo”) e não fazer o expurgo (com base na LC 87/96) a DEPRECIAÇÃO contida na unidade de processamento de fumo (UPF) e expurgar tão-somente a depreciação dos equipamentos da fabricação dos cigarros? É exatamente essa a pretensão da Autuada.

Ressaltam também o fato de que a Autuada nada menciona com relação ao não expurgo do custo de transferência da parcela ref. a “DESPESAS OUTROS” (MANUTENÇÃO, ALUGUEL, SEGUROS etc.) que também fere frontalmente a supracitada LC 87/96. Por fim, cabe reforçar o fato apontado às fls. 78, oportunidade em que a Autuada apresenta o Demonstrativo de depreciação do ano de 2004, onde faz o destaque e apresenta o valor que é o mesmo valor consignado na “Linha 10 Ficha 04A DIPJ 2005 – ano calendário 2004” (fls. 88/92). Logo a seguir (fls. 78), registra a segregação dessa DEPRECIAÇÃO: depreciação cigarro e outros produtos (fumos), separados.

Assevera que a Autuada, sem desconsiderar a rubrica “depreciação”, inseriu o valor de depreciação de “outros produtos” no custo de transferência, fazendo-o constar na rubrica “custo de matéria prima” (fumo), portanto, inseriu o valor de DEPRECIAÇÃO no preço de transferência (vide fls. 70/77 e o próprio CD ROM – fls. 13). Nesse sentido, por analogia à Legislação do Imposto de Renda, da análise da DIPJ 2005 – ano calendário 2004, seguindo a argumentação da postulante, por que a Autuada não faz a inclusão da depreciação de “outros produtos” na Linha 01 - Estoques no Início do Período de Apuração e o faz de forma apartada na “Linha 10 Ficha 04A DIPJ 2005 – ano calendário 2004”? Este comportamento é totalmente destoante de tudo que foi argumentado até então. No entanto, a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma abaixo.

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o ~~parágrafo do art. 155 da LC 87/96 no campo do~~ art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CL

tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que “*retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional*”.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

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

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de ~~pesquisa os quatro elementos~~ listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e

reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Observam que a ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

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

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

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

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

Ao finalizar, salientam que o procedimento defendido pelo autuado fere de morte o pacto federativo, pois, ocorreria interferência na repartição das receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira constitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos e pedem pela procedência da autuação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de 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. Acrescentam que com base na planilha de custo de produção apresentado pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO por código de produto, elaboraram demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, onde foram expurgado o custo de depreciação da fabricação de outros produtos. Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/06, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado; Superior Tribunal de Justiça; Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou que no Auto de Infração anterior, os autuante expurgaram os encargos com depreciação, amortização e exaustão, enquanto no caso em tela somente expurgaram apenas a depreciação, entendo que tal fato demonstra insegurança dos autuantes, entendo que essa alegação não é capaz de elidir a presente ação fiscal, uma vez que cada processo deve ser analisado e julgado de acordo com os argumentos (da autuação e da defesa) juntamente com os elementos probantes acostados pelas partes.

De igual modo, também não é capaz de elidir a autuação a alegação defensiva de que a decisão prolatada pelo STJ- Superior Tribunal de Justiça, transcritas pelos autuantes como motivo para lavratura do Auto de Infração, não guarda qualquer relação com as operações realizadas pelo impugnante, uma vez que entendo que a citada decisão prolatada pelo STJ- Superior Tribunal de Justiça tem relação com a infração em tela, pois no item 4 da mesma, transrito no corpo do auto e na própria peça defensiva, deixa claro que trata da definição da base de cálculo nas transferências de produtos industrializados enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado.

Ressalto que os autuantes observaram as determinações legais relativas à lavratura do Auto de Infração e a intimação do sujeito passivo sobre a constituição do crédito tributário, tendo o autuado entendido a imputação e recebido cópia dos elementos que embasaram a autuação, fato que lhe possibilitou o exercício do amplo direito da defesa, razão pela qual não vislumbro nenhuma inobservância formal que conduzam a sua nulidade nos termos do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, observo que o sujeito passivo não questiona os números levantados pela fiscalização, questionando, em síntese, a forma como foi apurada a base de cálculo, pois entende que seu procedimento está embasado na legislação em vigor.

Por sua vez, os valores apurados pela fiscalização encontram-se demonstrados no papel de trabalho elaborado com o título de Estorno de Crédito – Custo de Transferência, conforme CD ROM, fl. 13, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo. Consta da planilha às notas fiscais de origem, a indicação dos estabelecimentos remetentes, relativo as transferências de outros estados para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia.

Quanto ao argumento do impugnante de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências de insumos obedece ao disposto na Lei das Sociedades Anônimas, RIR e práticas contábeis, entendo que não é capaz de elidir a autuação, uma vez que em matéria de ICMS a norma maior é a própria norma tributária do referido imposto.

No que tange ao argumento da defesa seu procedimento encontra-se de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e que os valores relativos a outros custos, depreciação, foram computados no custo da matéria-prima e não na operação com o produto final (cigarros), não pode ser acolhido, pois conforme esclarecido na informação prestada pelos autuantes, o levantamento fiscal foi feito com base nos livros e documentos apresentados pela empresa.

Uma vez que o impugnante recebeu cópia de todos os papéis de trabalho elaborado pela auditoria tributária, com indicação da especificação dos valores que foram estornados de depreciação, caberia ao autuado juntar com a defesa demonstrativos próprios nos quais indicasse possíveis inconsistências do levantamento fiscal, bem como juntar as provas ao processo. Por isso, não acato a tese defensiva de que os encargos de depreciação incorporaram aos insumos e não ao produto que foi transferido, no caso em tela foi o cigarro.

Como o levantamento fiscal foi elaborado com base em documentos fiscais da empresa, englobando operações de transferência de mercadorias para o estabelecimento autuado, de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Pernambuco, sob as quais deve ser aplicado à regras:

87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), entendo que o autuado é detentor das provas e não as tendo apresentadas, configura simples negativa de cometimento da infração, o que de acordo com o art. 143 do RPAF/BA, configura simples negativa de cometimento da infração.

A Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Por sua vez, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzidos no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento. Logo, o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Cabe ressaltar, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente importaria em insegurança jurídica significativa.

Ante ao acima exposto, entendo que o procedimento fiscal foi corretamente realizado, pois restou comprovado que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. A metodologia empregada pela empresa resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido. Ainda, neste mesmo sentido tem se manifestado este órgão julgador, que a título de exemplo, cito os Acórdãos CJF nº 0210-11/04, 0340-11/06 e 0293-04/08.

Pelo 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 **206891.0007/10-1**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$109.245,67**, 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, 27 de outubro de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

NATONIO CEAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR