

PROCESSO - A. I. N° 206891.0009/10-4
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0266-01/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22/09/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0275-11/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. 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. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal - através do Acórdão JJF nº 0266-01/10 - que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado para imputá-lo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

O Relator da Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rechaçou as preliminares de nulidade suscitadas, com os seguintes argumentos, “in verbis”:

“...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.”.

No mérito, assim se posicionou o Relator da JJF:

“... Ao adentrar no mérito da lide, observo inicialmente que o autuado não indica qualquer erro ou omissão na apuração dos valores e das quantidades levantados na auditoria fiscal. A controvérsia 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 procedimento executado pelos autuantes, haja vista que o valor correto da base de cálculo foi apurado com os dados da 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.”

Inconformado com o Julgado de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 235 a 246 – onde requer a alteração da Decisão de Primeira Instância para que seja julgado Improcedente o Auto de Infração, aos seguintes argumentos, em síntese:

- I. que na Decisão recorrida foi salientado que o recorrente não questionou os valores e quantidades levantadas pela Fiscalização, lavrada em função da base de cálculo do ICMS

que foi pela mesma adotada, mas que embora realmente não tenha efetuado questionado, o fez pelo fato de que a questão sub judice se subsume, fundamentalmente, à interpretação que se impõe ao quanto estabelece o inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96;

- II. que na omissão da Lei nº 3.956/81 – COTEB – quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas do custo, nos termos da LC 87/96, é cabível valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o CTN, recorrendo-se a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76 – lei das sociedades anônimas - em cujo art. 177 se estabelece que a escrituração dessas empresas deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios da contabilidade geralmente aceitos, entre os quais o de que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos;
- III. que, ainda nessa linha, subsidiariamente, pode-se recorrer ao art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda que estabelece que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente, além do custo de aquisição de matérias primas e outros bens e serviços aplicados ou consumidos na produção, o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive manutenção e guarda das instalações de produção, os custos de manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens, os encargos de amortização e os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados;
- IV. que, assim, não há lei que expressamente obrigue o recorrente, para efeito do cálculo do ICM nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, 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, não podendo, assim, o fisco exigir os pretendidos expurgos de depreciação e outros, sob pena de violação à garantia constitucional a que alude o art. 5º da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 250 e 251, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, asseverando que a apuração do custo encontra-se prevista na Lei Complementar nº 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal, nos termos do seu art. 146, que determinou caber à lei complementar estabelecer a base de cálculo do ICMS, o que foi feito nos termos do art. 13, especificamente no caso da autuação no §4º do inciso II do referido dispositivo, reproduzido no art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Pontuou, ainda, que o trabalho fiscal lastrou-se na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, como informado no corpo do Auto de Infração, cuja base de cálculo fora apurada excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão de obra e do acondicionamento, conforme previsão da LC 87/96, com respaldo em Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – através do RE 707635 – bem como posicionamento do Supremo Tribunal Federal, que confirmam a reserva da lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição taxativa do custo da mercadoria, entendida como a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

VOTO

O Auto de Infração epigrafado foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seu estabelecimento fabril localizado no Estado de Minas Gerais - para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado como base de cálculo o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

O recorrente centra sua discussão no mérito no sentido de que não há lei que expressamente obrigue o recorrente, para efeito do cálculo do ICM nas transferências interestaduais de

mercadorias de produção própria, 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, caso das despesas com depreciação, amortização e exaustão.

Inicialmente, como a questão centra-se na correta base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, devemos de logo consignar que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, nos termos do seu art. 146 e 155, §2º, inciso XII, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “...a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever apenas uma delas, a disposta no inciso II, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve, de pronto, ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Não há, portanto, qualquer omissão na legislação tributária do ICMS em relação à matéria, a exigir regras de interpretação e integração com base em outros diplomas normativos estranhos a este tributo, como quer o recorrente.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, exaustão, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, já cima citado.

Registre-se, por oportuno, que tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois o citado princípio será efetivado pela técnica

do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, também por lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, nem em inexistência de norma expressa consignando quais as rubricas devem ser consideradas como custo de produção, para efeito de base de cálculo nas transferências, não havendo, assim, qualquer ofensa ao art. 5º da Constituição Federal.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, caso dos autos, 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 art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na peça inicial da autuação e pela PGE/PROFIS - já se manifestou no sentido de que “*a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual*”.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas planilhas acostadas aos autos, ou seja, após expurgar da base de cálculo das transferências, depreciação, manutenção, amortização e exaustão, e demais rubricas, por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Diante das razões acima aduzidas, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida para julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0009/10-4, lavrado contra SOUZA CRUZ S/A., devendo ser intimado o recorrente 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, 08 de setembro de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS