

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0007/10-1  
**RECORRENTE** - SOUZA CRUZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0312-02/10  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 25/11/2011

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0322-11/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, definido como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, 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. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Versa o Recurso Voluntário acerca da irresignação do sujeito passivo da relação tributária contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0312-02/10, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado sob a imputação de 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, para exigir ICMS no valor de R\$109.245,67, acrescido da multa de 60%.

No campo “Descrição dos Fatos” consta 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. Está consignado que, por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, da CF), a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que, na situação arrolada na autuação, a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, o que equivale à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Também se encontra registrado que a LC nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), a qual, 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.

A par disso, alude que, por isso, os demais gastos foram expurgados para a determinação da base de cálculo legal, implicando estorno do respectivo crédito fiscal, mencionando 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 à fabricação de cigarro, deixando de fazer em relação aos outros produtos.

Outrossim, reporta que o ICMS exigido foi apurado com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO por código de produto, que serviu de base para a elaboração do demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANFERÊNCIA”, expurgado o custo de depreciação da fabricação de outros produtos.

O autuado apresentou a sua peça impugnatória (fls. 142 a 153) e os autuantes prestaram a informação fiscal de praxe (fls. 171 a 217), seguindo-se a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida por unanimidade de votos, dando pela procedência do Auto de Infração (fls. 220 a 228).

Inicialmente, a JJF, após breve relato da imputação, entendeu, no que tange à alegação de divergências entre autuações anteriores e a presente ação fiscal, que essa alegação não seria 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 aos autos.

Em seguida, a JJF afastou a sustentação defensiva de que a Decisão prolatada pelo STJ- Superior Tribunal de Justiça, transcrita pelos autuantes como motivo para lavratura do Auto de Infração, não guardava qualquer relação com as operações realizadas pelo impugnante, uma vez que entende a Junta de Julgamento Fiscal, que a citada Decisão tem pertinência com a infração em tela, porquanto o seu item 4 deixava claro se trata da definição da base de cálculo nas transferências de produtos industrializados enviados para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado.

Destacou, ainda, a JJF 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 a embasaram, fato que lhe possibilitou o exercício do amplo direito da defesa, razão pela qual não vislumbrava nenhuma inobservância formal que conduzisse à sua nulidade, nos termos do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Adentrando ao mérito da exigência do ICMS, em razão da utilização indevida de crédito fiscal, por aplicação de base de cálculo superior àquela prevista em lei complementar, a Instância originária assim se posicionou:

*“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 Sergipe, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Pernambuco, sob as quais deve ser aplicado à regra contida no art. 13, § 4º da LC 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.”

Inconformado com a Decisão proferida em 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs o presente Recurso Voluntário (fls. 238 a 249), através do qual, inicialmente, teceu considerações acerca da infração imputada e, em seguida, repetiu a sua peça impugnatória, reproduzindo todos os principais argumentos que foram apresentados por ocasião da impugnação.

Asseverou que o autuado não cometeu qualquer infração quanto à fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de cigarros para seus estabelecimentos no Estado da Bahia, na medida em que observou, de forma estrita, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e correspondente dispositivo do RICMS/Bahia, de acordo com os quais a base de cálculo do imposto, 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*”.

Prosseguindo, o recorrente passou a analisar a Decisão recorrida, asseverando que a JJF houve por bem afastar todas as suas teses por entender que o estabelecimento produtor do recorrente, ao efetuar a transferência das mercadorias, incluiu valores que não constituíam o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, do que resultou ser a base de cálculo empregada, nas transferências, superior à devida, sendo, em consequência, correto, no seu julgamento, a glosa do crédito fiscal correspondente à parcela excedente, conforme o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”.

Destacou que, quanto a esse demonstrativo, o autuado, “*por enquanto, não se deu ao trabalho de verificar a apuração dos valores e quantidades levantadas na auditoria fiscal pela simples razão de que não concorda com o mérito dessa equivocada autuação.*”

Aduziu que no voto que julgou procedente esse Auto de Infração, o relator, respeitosamente, discorda quanto à aplicação no presente caso dos preceitos da Lei nº 6.404/76, do RIR e práticas contábeis porque, a seu ver, “*em matéria de ICMS a norma maior é a própria norma tributária do referido imposto*”.

Tal Decisão é juridicamente insustentável, razão pela qual deve o presente Recurso voluntário ser integralmente provido, e, por conseguinte, inteiramente cancelada a autuação fiscal sob enfoque.

Adentrando ao mérito, afirmou que os autuantes, ao interpretarem o disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, entenderam que o autuado, ora recorrente, deveria ter expurgado da base de cálculo do ICMS que incidiu nas transferências interestaduais de cigarros, produto já industrializado, para estabelecimentos filiais neste Estado, as despesas com depreciação, amortização e exaustão, que foram computadas no custo dos mesmos, isto porque a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto, e na Decisão recorrida foi salientado que o recorrente não questionou os valores e quantidades levantados pela Fiscalização nessa autuação, lavrada em função da base de cálculo do ICMS que foi pela mesma adotada.

Asseverou não ter sido questionado, simplesmente porque o cerne da questão *sub judice* se subsume, fundamentalmente, à interpretação que se impõe ao estabelecido no citado inciso II, do § 4º, do art. 13, da L C nº 87/96, transcrevendo-o.

Reiterou a omissão da Lei Estadual nº 3.956/81, quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo acima alinhadas, apresentando-se plausível, no caso, valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o Código Tributário Nacional, recorrendo-se a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), onde, no art. 177, se estabelece que a escrituração dessas empresas devem obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais aquele que previsiona a inclusão de diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, na apuração dos custos de produção.

Salientou que, subsidiariamente, poder-se-ia recorrer, ainda, ao artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que, a propósito da matéria em questão, dispõe:

*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.*

Entendeu, que no presente caso, dever-se-ia considerar a falta de lei que expressamente obrigasse o contribuinte, para efeito do cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, a expurgar do custo da matéria prima, do material secundário e acondicionamento, que integrassem a mercadoria produzida, qualquer parcela que compusesse esse custo de produção, como já anteriormente referido.

Ao finalizar, o autuado assegurou que não poderia “*o fisco exigir os pretendidos expurgos de depreciação e outros, sob pena de violação à garantia constitucional a que alude o art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.*”

Nestes termos, pugnou pelo provimento do Recurso, julgando improcedente o lançamento fiscal efetuado através “desse equívocado Auto de Infração”.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 257/258, opinou pelo não provimento do Recurso Voluntário, sob os seguintes fundamentos: a) a Lei Complementar nº 87/96 prevê a apuração do custo de

produção, para adoção da base de cálculo para incidência do ICMS, cumprindo determinação contida no artigo 146 da Constituição Federal; b) a regra prevista no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, estabeleceu, expressamente, quais parcelas compõem o custo das mercadorias, nas operações de saídas, interestaduais para outro estabelecimento do mesmo titular; e c) o trabalho realizado pelos autuantes lastrou-se na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, excluindo-se as parcelas que não compunham o custo previsto, textualmente, na Lei Complementar.

Concluiu, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e, consequentemente, mantendo a Decisão recorrida.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme previsto na Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo da relação tributária, no seu inconformismo, pugnou pela improcedência do Auto de Infração, reiterando os argumentos apresentados na impugnação, enfatizando ser o cerne da questão a interpretação equivocada do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 e a omissão da legislação tributária Estadual referentemente ao que se considerar como componente das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais.

Nesse contexto, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal diz respeito à base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados entre estabelecimentos do mesmo titular, a qual, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, se encontra definida pela Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 13, § 4º, II, dispõe:

*“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

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

*(...)*

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

Com efeito, o dispositivo é claro, não comportando interpretação extensiva para incluir no custo de produção outras rubricas não especificamente listadas, sob pena de se inserir subjetivismo indesejável na apuração da correta base de cálculo da operação, além do risco de ser deixado à cargo do contribuinte a definição de a qual Estado da Federação recolheria a maior parte do imposto devido.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único meio competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, desobedecê-la importaria em afronta à própria Carta Magna.

Disso resulta que a estipulação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deverá ser, de pronto, rechaçada, porquanto eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Outrossim, tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, nem tampouco fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos, em face de técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Lei Maior.

Por conseguinte, é a própria Lei Complementar nº. 87/96 que estatui, para tal operação, a efetiva base de cálculo, limitando-a aos custos de produção e especificando, expressamente, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se apresentando plausível se cogitar de outra forma, como pretende o recorrente.

Logo, 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 aquele destacado na nota fiscal só geraria crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias no limite legal previsionado, consoante estabelecido no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS.

Diante de tais considerações, apresentam-se improcedentes 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 estrita consonância com os ditames da LC 87/96, a qual especifica como sendo os custos de produção a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, exatamente o apurado pelos autuantes no presente feito, onde se encontram cotejados os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, isto é, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, amortização e exaustão, por não se enquadrarem nas rubricas discriminadas como custos de produção, segundo delimitação estatuída no referido dispositivo legal.

A par disso, a tributação incidente nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade viabiliza a repartição de receitas entre os Estados federados de origem e de destino dos produtos transferidos, ficando, posteriormente, anulada a exigência tributária em virtude do lançamento a crédito do imposto destacado.

Ressalte-se, ainda, que, embora não se desconheça o entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula nº 166, do STJ, a norma prevendo a incidência de imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade se encontra vigente, especificamente no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, não cabendo a este Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação, por força do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Destarte, em face de tudo quanto supra exposto e com suporte no Parecer exarado pela Douta PGE/PROFIS e nos precedentes de julgamentos deste CONSEF, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo e homologando a Decisão recorrida, para julgar 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 206891.0007/10-1, lavrado contra SOUZA CRUZ S/A., devendo ser intimado o recorrente 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, 20 de outubro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS