

A. I. Nº - 206891.0023/12-3
AUTUADO - SOUZA CRUZ S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 03.04.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0055-04/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, Não acatadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 24/07/2012, exige ICMS no valor de R\$ 84.957,51, e 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 a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração. - Exercício de 2007;

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 153/164, por advogado habilitado, inicialmente, informa que o Auto de Infração trata de uma repetição de matéria que já foi objeto dos autos de infração nº 206891.0011/07-9, de 11/12/2007, e nº 206891.0047/08-1, de 27/11/2008, autos esses que, respectivamente, se referiram aos períodos de 01/01/2002 a 31/12/2002 e 01/01/2003 a 31/12/2003, com a acusação de que a impugnante teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, a qual, de acordo com o entendimento fazendário, seria superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Ressalta que o entendimento das autoridades fiscais a justificar essas autuações, se baseia na equivocada interpretação que dão ao art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Segundo as autoridades fiscais, 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, pois a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto.

No relatório constante desse auto de infração, os ilustres auditores fiscais esclarecem que “o presente trabalho diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado”.

Traduz que a justificativa para esta que entende absurda autuação foi a seguinte: *“Nesse diapasão, conclui-se que 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 acima). Isso posto, os gastos com “manutenção”, “depreciação”, “energia elétrica” e “outros” devem ser expurgados para efeito de determinação de base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.”*

Destaca que, no primeiro auto de infração dessa série (A.I. nº 206891.0011/07-9), o mesmo trecho acima destacado (em negrito) 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.”*

Como se vê, a situação fática e os autuantes são os mesmos, mas não a conclusão, considerando que não se refere mais 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, que ora é impugnado, os autuantes acrescentam a seguinte argumentação, que não consta da primeira autuação, embora a situação fática seja exatamente a mesma: *“Finalmente, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 70/75), quanto em meio eletrônico (fls. 13) 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: CUSTO MATÉRIA-PRIMA (menos a DEPRECIAÇÃO UPF que está aqui inserida) + FRETE MATÉRIA-PRIMA = matéria-prima; material secundário e embalagem TOTAL SALÁRIO = mão de obra.”*

Ressalta que para tentar dar base legal a essa inventiva e equivocada formulação, buscam os autuantes respaldo em decisões judiciais e administrativas 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, inclusive a decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.109.298, que amparou o trabalho realizado pelas autoridades fiscais.**

Quanto à decisão prolatada pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul no Processo nº 70002778157, tem-se que a mesma se refere a um auto de infração que foi lavrado contra uma empresa que **adotava como base de cálculo na transferência de mercadoria para outro estabelecimento da empresa preço de consumidor final**, o que é, obviamente, superior ao custo de produção.

Aduz que por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso do ICMS, e tendo havido pagamento antecipado, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º do CTN e no presente caso o Auto de infração foi lavrado em 24/07/2012, e o período anterior a 24/07/2004, foi fulminado pela decadência. Traz a jurisprudência do E.Superior Tribunal de Justiça. (REsp 1259346 / SE. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES. T2 - SEGUNDA TURMA. DJe 13/12/2011).

No mérito, explana 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.

Contudo, de acordo com o artigo 177 da Lei nº 6.404/76, conhecida como Lei das S/A, a escrituração dessas empresas deverá obedecer aos preceitos da legislação comercial, da própria

Lei nº 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Nesse sentido, é de se ressaltar que a boa técnica contábil determina que, na apuração dos custos de produção, devem ser incluídas diversas rubricas, entre elas a depreciação e outros encargos.

Na mesma linha — e não poderia ser diferente —, o artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, determina o seguinte:

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.

Informa 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.

Evidentemente, 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.

A Lei Complementar nº 87/96, por sua vez, no dispositivo anteriormente citado, 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.

Entende que de outro modo nem mesmo poderia ser, na medida em que, de acordo com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceito e formas de direito privado. Assim, à legislação tributária é vedado distorcer o conceito de custos de produção tal qual concebido pela legislação societária e pelos princípios contábeis.

Assevera que a autuada tem cumprido rigorosamente o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96 quanto à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de insumos de produção própria para as fábricas de cigarros e destas para os depósitos de vendas, tendo em vista que, em cada uma dessas etapas, o ICMS é sempre calculado sobre o custo da mercadoria produzida — como determinado pela lei —, que corresponde à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Afirma que evidentemente, os autuantes se confundiram quanto ao custo de produção e à base de cálculo do ICMS, quando, no presente caso, eles sustentam: “*Isso posto, os gastos depreciação devem ser expurgados para efeito de determinação de base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.*”

Ora, no presente caso os autuantes não levaram em consideração o fato de que os estabelecimentos que emitiram as notas fiscais de transferências interestaduais de fumo e de produtos gráficos para as fábricas de cigarros, assim como das fábricas para os depósitos de

vendas no Estado da Bahia, sendo todos esses estabelecimentos pertencentes à autuada, são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticadas.

Assim sendo, como de fato foi, se tivessem os autuantes verificado as notas fiscais emitidas por esses estabelecimentos distintos, teriam constatado que, nas operações em apreço, o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras.

Basicamente, o que gerou o equivocado entendimento dos autuantes foi o fato de que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas, a autuada parte do custo contábil de todos os insumos que são utilizados no processo de produção, sendo nesse custo incluídas as parcelas de depreciação e outras, consoante os preceitos societários e contábeis anteriormente referidos.

Assevera que esse custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica, são 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, oq eu denota que não cometeu qualquer infração quanto á fixação da base de cálculo do ICMS.

Reitera quanto a esse equivocado auto de infração é que a lei não a 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, motivo pelo qual o fisco não pode exigir os expurgos de depreciação e outros.

Pede que seja reconhecida a decadência do período apontado bem como a improcedência do auto de infração.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 184 a 238, informam, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Analisaram diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, assim, foi imperioso a colação do ordenamento jurídico iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, §2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, dispõe que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar.

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC nº 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 de imposto.

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Lembram que consta no próprio corpo do Auto de Infração as informações completas da autuação.

Quanto à questão da preliminar de decadência, está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, i.e., nas jurisprudências administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Acrescentam, ainda, que o art. 150, § 4º, do CTN, prevê que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será elede 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utiliza a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, onde fixa o prazo de homologação em cinco anos a contar *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”* (art. 107-A, I, do COTEB e art. 965, I, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS-BA).

Aduz que, assim, a homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Neste caso, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada, de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN. Por fim, no PAF AI 206891.0025/08 a PGE PROFIS emite parecer jurídico datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB *“prevê o início do prazo decadencial como o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”*.

No mérito, a autuada alega que a boa técnica contábil determina que, na apuração dos custos de produção, deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas depreciação e outros encargos e que nas transferências de fumo e produtos gráficos para as fábricas de cigarros o ICMS não incidiu sobre as parcelas de depreciação e outros.

A própria autuada confirma, fls. 162 do PAF, **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 DEPRECIACÃO 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 2008 – ano-calendário de 2007, folhas 96/99, vê-se claramente no item 10 “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compondo o “CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS”.

O ilustre representante da Autuada comete 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.

Pode-se 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.

Esclarecem que em momento algum, estão discutindo o custo de produção contábil (pois não é objeto deste Auto de Infração).

Chama a atenção de que a Autuada utiliza de duas formas de entendimento para praticar a sua Defesa ou Contestação: ela o faz de forma *taxativa*, recorrendo 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. Portanto, utiliza dois pesos e duas medidas para favorecer a sua teoria e a sua defesa.

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.

Portanto, da análise de todas as argumentações, podemos verificar que tudo 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 140 a 142 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).

Verifica-se claramente que o processo produtivo é totalmente integrado e ali estão inseridas, repita-se, 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.

Ressalta 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. 144, oportunidade em que a Autuada apresenta o Demonstrativo de depreciação do ano de 2007, onde faz o destaque e apresenta o valor que é o mesmo valor consignado na “Linha 10 Ficha 04A DIPJ 2008 – ano calendário 2007” (fls. 96/99). Logo a seguir (fls. 144), registra a segregação dessa DEPRECIAÇÃO: depreciação cigarro e outros produtos (fumos), separados.

Desse modo, 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 DEPRECIACÃO no preço de transferência (vide fls. 89/92 e 144 e o próprio CD ROM – fls. 12).

Nesse sentido, por analogia à Legislação do Imposto de Renda, da análise da DIPJ 2008 – ano calendário 2007, seguindo a argumentação da postulante, questionam 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 2008 – ano calendário 2007”? Este comportamento é totalmente destoante de tudo que foi argumentado até então.

Ressaltam que o sujeito passivo 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, cujo papl no campo do ICMS passam a relatar.

Reiteram o que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 707.635- RS.

Discorrem sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, o próprio CTN, art. 109, 110,.

Também sobre as Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, e para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), que passam a relatar: materiais, mão-de-obra, custos indiretos de fabricação (tais como alugueis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, entre outros).

Esclarecem que na legislação de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) encontramos a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos *“custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”*.

Assim, na conformidade das considerações feitas, não há senão concluir que a única alternativa exegética em tese suscetível perante o tema deste artigo merecedora de endosso, por enquanto, é a que foi elaborada por Márcio Alexandre Freitas que leciona esse entendimento.

Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, forçoso trazer à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF). RE nº 71.758/GB - Guanabara. Tribunal Pleno, Rel. Min. Thompson Flores, julgado em 14/06/1972. RTJ 66/140. Disponível em: <http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em 11 ago. 2008).

Cita palavras do Prof. Alexandre Freitas que são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo. Esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, resposta à Consulta 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná PARANÁ. Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>. Acesso em: 17 jun. 2008).

Reproduzem Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, disse-o Roscoe Pound, então decano de Harvard. Um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste artigo. Os Estados da Bahia Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Como pode ser visto nos acórdãos infra-escritos, os Conselhos de

Contribuintes destas unidades federadas também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais, como abordado anteriormente.

Portanto, como se percebe da clara redação do inciso II do §4º da LC 87/96, ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida (base de cálculo) como a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente, ou literalmente (nas palavras do Min. Antônio Neder), os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida que deverão obrigatoriamente e, de forma exclusiva, compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Nesse diapasão, a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada. Por derradeiro, a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Finalizam a questão dizendo que PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Ainda, questionam se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Destacam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Assim, em face do exposto, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva:

Quanto à argumentação referente ao instituto da decadência, na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 24/07/2012, não se configurou a decadência.

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Ressalto que as multas aplicadas estão em consonância com a previsão da Lei nº 7.014/96, portanto amparadas pela estrita legalidade. Outrossim, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA), ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

No mérito, está sendo exigido ICMS em razão de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento 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 as duas primeiras, 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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas as questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, apresentado pela própria autuada, tanto em meio físico (fls indicadas no índice), quanto em meio eletrônico (fls indicadas no índice), considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A empresa fez o estorno da base de cálculo do ICMS apenas da DEPRECIACÃO referente a fabricação de cigarro e deixou de fazer o estorno da parte da DEPRECIACÃO da fabricação de Outros Produtos, conforme fls apontadas no incide deste AI.

Os autuantes expurgaram a rubrica que diz respeito a DEPRECIACÃO 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.

Os autuantes elaboraram demonstrativos, tanto em meio físico como em meio eletrônico, fls. 14/28 do PAF, relativo ao “*ESTORNO DE CRÉDITO – Custo de Transferência – FABRICAS – Produção do Estabelecimento – 2007*”.

Portanto, foram expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIACÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS.

Em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIACÃO (que não faz parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 88/92), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com **AR de fl. 151**.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/92), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 15/28).

Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos

anexos. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) 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.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve-se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os

combustíveis adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); e neste caso, especificamente as **depreciações** (inciso III).

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

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

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

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

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

...

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

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

Saliento que em outros julgados sobre a mesma matéria, esta 4ª JJF do CONSEF/BA, sedimentou o entendimento de que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA. Mantida a infração no valor original.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0023/12-3**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$84.975,51**, 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, 14 de março de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR