

A. I. N° - 206891.0008/13-2
AUTUADO - SOUZA CRUZ S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 16. 08. 2013

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0177-01/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. REFAZIMENTO DO CÁLCULO DO CUSTO DE PRODUÇÃO. EXCLUSÃO, DO CUSTO DE PRODUÇÃO, DE DESPESAS NÃO CONSIDERADAS CUSTO DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA E ACONDICIONAMENTO. Fato demonstrado nos autos. Mantida a glosa dos créditos. Decisão conforme precedentes deste Conselho. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18.2.13, acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênio ou protocolo”. Crédito fiscal glosado: R\$ 1.187.442,56. Multa: 60%.

O contribuinte impugnou o lançamento (fls. 188/205) suscitando em preliminar a decadência de parte do crédito tributário lançado, observando que o Auto de Infração foi lavrado em 18.2.13, e sendo assim a exação fiscal referente a fatos anteriores àquela data foi fulminada pela decadência, ou seja, os fatos ocorridos no período de 1.1.08 a 17.2.08. Toma por fundamento a jurisprudência do STJ.

Quanto ao mérito, sustenta que as decisões judiciais e administrativas em que os fiscais se apoiaram não servem de amparo no presente caso, pois os fatos são outros.

Observa que a Lei Complementar nº 87/96 prevê no art. 13 as diversas hipóteses de apuração da base de cálculo do ICMS, determinando no § 4º que nas transferências interestaduais a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Argumenta que não há absolutamente nada na legislação do ICMS que disponha sobre o que deva ser considerado como custo da matéria-prima, e por essa razão têm as empresas em geral buscado subsídio na legislação societária, e a Lei 6.404/76 prescreve no art. 177 que a escrituração deve obedecer aos preceitos da legislação comercial, da própria Lei 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, sendo 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. Dá destaque ao art. 290 do RIR/99.

Aduz que para a produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia (MG) e Cachoeirinha (RS) os estabelecimentos já recebem, por transferência, o fumo que é processado pela própria empresa nas 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 da

própria empresa, localizado em Cachoeirinha (RS), sendo que o custo desses insumos inclui os encargos de depreciação e outros, conforme prescrevem os princípios contábeis geralmente aceitos.

Argumenta que o supracitado dispositivo da Lei Complementar 87/96 menciona os custos da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, nada esclarecendo quanto à sua apuração, o que conduz necessariamente à obediência aos princípios contábeis, e do mesmo modo a lei complementar não determina que o custo desses insumos seja ajustado pela exclusão de determinadas rubricas, como pretende a fiscalização.

Pontua que, de acordo com o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceito e formas de direito privado, e portanto à legislação tributária é vedado distorcer o conceito de custo de produção tal qual concebido pela legislação societária e pelos princípios contábeis.

Assegura que a empresa tem cumprido rigorosamente o que dispõe a Lei Complementar 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, conforme prevê a lei, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Considera que os fiscais se confundiram quanto ao custo de produção e à base de cálculo do ICMS, ao sustentar que os gastos de depreciação devem ser expurgados da base de cálculo, sem levar em conta que se trata de transferências entre estabelecimentos da empresa e os estabelecimentos são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis que praticam, e se os autuantes tivessem verificado as Notas Fiscais emitidas nas transferências teriam constatado que o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras. A seu ver, o que gerou o equivocado entendimento dos autuantes foi o fato de que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas, a empresa 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, porém, apurado esse custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica, são expurgados, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de modo que não houve a infração imputada pela fiscalização.

Fala a seguir do entendimento de outros Estados sobre essa matéria – São Paulo e Rio de Janeiro.

Pede que se reconheça a decadência do período compreendido entre 1.1.08 e 17.2.08, e, no mérito, que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Um dos fiscais autuantes prestou informação (fls. 227/285), tecendo inicialmente considerações acerca da legislação e da jurisprudência que considera pertinentes ao lançamento em discussão. Transcreve o teor da imputação descrita no Auto.

Com relação à preliminar de decadência, diz que está por demais pacificado nas decisões do CONSEF que o prazo decadencial deve ser analisado com base no art. 173, I, do CTN. Faz o cotejo da regra do art. 150, § 4º, do CTN com os arts. 107-A e 107-B do COTEB. Frisa que, como a lei baiana fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN, e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I, do próprio CTN, a lei baiana dá total amparo ao procedimento fiscal e, pelo menos na Bahia, não prevalece a tese da decadência mensal, de modo que a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN só ocorre quando o imposto é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária, e no caso em questão os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante uma auditoria fiscal que detectou a apropriação de créditos fiscais a mais que a prevista na legislação, acarretando recolhimento a menos do tributo

devido mensalmente, tendo sido lançada de ofício a parcela que deixou de ser recolhida, e portanto não houve o lançamento por homologação, não podendo ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN.

No mérito, frisa que a interpretação da norma deve ser restritiva, sob pena de alargarem-se as exceções, já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais. Observa que os incisos do § 4º remetem à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Pondera que um dos objetivos da norma é evitar o conflito entre os entes da Federação em decorrência da arrecadação do imposto, haja vista que, como a transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio.

Quanto aos argumentos da defesa acerca da boa técnica contábil na apuração dos custos de produção, o fiscal contrapõe que, conforme o próprio autuado confirma, o custo dos insumos para fabricação de cigarros inclui os encargos de depreciação e outros, tal como prescrevem os princípios contábeis. Assinala que, de acordo com a DIPJ de 2008, ano calendário de 2007, o item “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compõe o custo dos produtos de fabricação própria vendidos. A seu ver, o representante do autuado comete o equívoco de não perceber que os valores de depreciação e manutenção devem ser expurgados. Observa que o autuado, sem desconsiderar a rubrica Depreciação, inseriu o valor de depreciação de “outros produtos” no custo de transferências, fazendo-o constar na rubrica “Custo de Matéria Prima”, e portanto inseriu o valor de depreciação no preço de transferência. Indaga, nesse sentido, por analogia à legislação do imposto de renda, em face da DIPJ de 2008, a razão de o autuado não fazer a inclusão da depreciação de “outros produtos” na linha “Estoques no Início do Período de Apuração” e o fazer de forma apartada na linha “Ficha 04A”. Considera que esse comportamento é totalmente destoante de tudo o que foi argumentado. Rebate a alegação de que a empresa teria direito de formar a base de cálculo para as operações de transferência com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, contrapondo que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição e na lei complementar do ICMS, conforme passa a pontuar.

Cita doutrina acerca do papel da lei complementar visando à fixação de normas com âmbito de eficácia nacional. Considera que se cada unidade federada resolvesse editar normas para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferências de mercadorias ou produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento, haveria 27 legislações diversas.

Discorre acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e da referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, com fundamento nos arts. 109 e 110 do CTN. Considera que, para compreensão dos conceitos de matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento, deve-se recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

O autuante toma por referência um trabalho encontrado na internet, desenvolvido por uma faculdade de Itacaré (SP), em que são enunciados os conceitos dos elementos básicos do custo industrial: materiais (matérias-primas, materiais secundários e materiais de embalagem), mão de obra (gastos com pessoal, envolvendo salários, encargos sociais, refeições, estadias, etc.) e custos indiretos de fabricação (demais gastos necessários para a fabricação). Destaca que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo entra em menor quantidade, sendo que aqueles dois elementos se assemelham porque tanto a matéria-prima quanto o material secundário integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo.

Reporta-se a outro trabalho encontrado numa pesquisa feita na internet acerca dos conceitos de matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de fabricação, observando que no referido trabalho a definição de matéria-prima foi equiparada à de material direto, correspondendo a todo o

material incorporado ao produto, inserindo-se no mesmo conceito a embalagem e o material secundário, sendo feita menção também às rubricas energia elétrica, depreciação e manutenção, englobadas no rol dos materiais indiretos, sendo que a mão de obra é vinculada ao pessoal que trabalha, e não às máquinas e equipamentos.

Reporta-se também a uma resposta que teria sido dada a uma consulta que diz ter sido formulada ao presidente do CRC-SE acerca dos elementos de custo de produção previstos na Lei Complementar nº 87/96.

Destaca o conceito de matéria-prima na doutrina de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone.

Insiste em que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas, e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são os materiais ditos secundários.

Volta a falar do trabalho dos citados Leone e Leone acerca das definições de depreciação e mão de obra, considerando que com isso são refutadas as incongruências do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, haja vista que depreciação nada tem a ver com mão de obra, porque contabilmente mão de obra é relacionada a pessoal, ou seja, ao homem, e nunca a máquinas e equipamentos.

Cita ensinamentos de um auditor fiscal e professor de contabilidade de custos, obtidos através de mensagens recebidas por “mcarneiro” pelo correio eletrônico da SEFAZ acerca do significado do termo “mão de obra”. Transcreve trecho em que é dito que a legislação não manda excluir aquela [mão de obra] vinculada aos departamentos auxiliares de produção, pois toda mão de obra vinculada à produção deve compor o custo de produção para efeito de transferência, de modo que, se a mão de obra estiver vinculada aos departamentos produtivos ou aos departamentos auxiliares de produção (manutenção de fábrica, controle de qualidade, programação da produção, utilidades, segurança patrimonial, almoxarifado, compras, etc.), trata-se de elemento de custo de produção, porém ficará fora do custo a mão de obra vinculada às áreas administrativa, de vendas e financeira, por serem tratadas como despesas.

Destaca em seguida enunciados do magistério de Eliseu Martins:

- a) mão de obra direta é aquela relativa ao pessoal que trabalha diretamente sobre um produto em elaboração;
- b) o operário que movimenta um torno, por exemplo, trabalhando um produto ou um componente de cada vez, tem seu gasto classificado como mão de obra direta;
- c) custo de mão de obra direta não se confunde com o valor total pago à produção, mesmo aos operários diretos, somente se caracterizando como tal a utilizada diretamente sobre o produto.

Considera que nada pode justificar a alteração do conceito de mão de obra que acabam de expor, vinculada ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver com máquinas e equipamentos e respectivas depreciações.

Com relação ao frete CIF, considera não ser admissível sua inclusão na base de cálculo das transferências interestaduais, uma vez que frete não é elemento de custo de produção, e além disso a cláusula CIF é inaplicável às transferências. Considera que numa operação realizada com a cláusula CIF o frete constitui uma despesa operacional, e não um custo de produção.

Esquematiza os elementos de custo de produção de uma empresa industrial, destacando as rubricas materiais de produção, materiais secundários, material de embalagem, mão de obra direta, despesas dos setores administrativos, despesas dos setores operacionais e despesas do setor de produção de energia. Com base nesse esboço de planilha de custos, observa que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 são estes:

- a) matérias-primas: materiais de produção principais;
- b) materiais secundários: materiais de produção suplementares ou secundários;
- c) acondicionamento: material de embalagem;
- d) mão de obra: direta e indireta.

Cita decisões do Conselho de Contribuintes da União acerca do crédito presumido da lei federal que indica, e também do STJ.

Transcreve resposta a consulta ao fisco paranaense relativa à inclusão de mão de obra na base de cálculo das transferências.

Reitera que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete, etc., não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Passa a assinalar o que considera impropriedades na legislação dos Estados de Minas Gerais e São Paulo. Comenta resposta a consulta ao fisco do Paraná. Cita decisões dos conselhos de contribuintes, dos tribunais regionais e dos tribunais superiores.

Faz uma síntese final dos aspectos em discussão.

Opina pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O lançamento em discussão refere-se à glosa de crédito fiscal de ICMS utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

Em preliminar, a defesa suscita a decadência do crédito tributário com relação aos fatos geradores ocorridos até 17.2.08, já que o Auto foi lavrado no dia 18.2.13.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2007. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os valores lançados dizem respeito aos exercícios de 2008 e 2009. Os valores a que se refere a defesa já poderiam ter sido lançados pelo fisco no exercício de 2008. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2009. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2013. O procedimento fiscal foi formalizado em 18.2.13. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apega a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Embora a acusação faça menção a “base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, não foi indicado no Auto (fls. 2/8) qual o dispositivo da lei de outro Estado que tivesse estabelecido a base de cálculo das transferências interestaduais de modo diverso do estabelecido pela Lei Complementar nº 87/96.

Na verdade, a questão é outra. O que consta nos papéis de trabalho anexados aos autos é que, ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos dessa empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das

transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.

Portanto, o fisco baiano não está, a rigor, negando vigência à legislação do Estado de origem das mercadorias, mas simplesmente apurando, segundo sua interpretação, o fiel cumprimento da legislação, que nesse ponto deve ser uniforme em todo o país, pois a base de cálculo do ICMS é fixada pela Lei Complementar nº 87/96, que é uma lei nacional, de observância obrigatória por todos os entes tributantes.

Embora a descrição do fato faça menção a “lei complementar, convênios ou protocolo”, o fato nada tem a ver com convênio ou protocolo, pois base de cálculo é matéria de reserva legal. A questão diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A redação do dispositivo em apreço é esta:

“§ 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;”

A defesa impugnou apenas a exclusão da parcela relativa a Depreciação. Sendo assim, limitar-me-ei a analisar os aspectos atinentes a essa rubrica.

Depreciação é um termo contábil que designa a diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Não há dúvida que constitui um custo de produção. Porém nem todos os custos de produção podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “custo da mercadoria produzida” deve ser entendida “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Portanto, repito, não é todo e qualquer custo de produção que deva compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Depreciação de bens do ativo imobilizado não se enquadra no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo § 4º da lei complementar.

A jurisprudência deste Conselho tem firmado o entendimento de que não se admite que na base de cálculo das transferências sejam incluídos custos relativos a depreciação de bens do ativo permanente.

Considero caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0008/13-2, lavrado contra **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de

R\$ 1.187.442,56, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2013

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR