

A. I. N° - 206891.0036/14-4
AUTUADO - SOUZA CRUZ S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA.
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 01.07.15

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0097-01/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não comprovada alegação defensiva de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/10/2014, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$347.774,03, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2010.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” 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. A Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que compreende a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais na situação tratada no Auto de Infração. A autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração, foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls.), que também se encontra em meio eletrônico. Consta ainda que para formação da base de cálculo do ICMS foram considerados apenas os elementos que correspondem à matéria-prima; material secundário; acondicionamento; e mão-de-obra, quais sejam: a) CUSTO MATÉRIA PRIMA (menos a DEPRECIAÇÃO UPF que está aqui inserida) + FRETE MATÉRIA-PRIMA = matéria-prima; material secundário e embalagem; b) TOTAL SALÁRIO = mão-de-obra. Há ainda o registro de que a empresa fez o estorno da base de cálculo do ICMS apenas da DEPRECIAÇÃO referente a fabricação de cigarro e deixou de fazer o estorno da parte da DEPRECIAÇÃO da fabricação de Outros Produtos, sendo que, nesse diapasão, foi expurgada a rubrica que diz respeito a DEPRECIAÇÃO 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. Várias decisões judiciais e administrativas são citadas nessa descrição dos fatos.

O autuado, através de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.76 a 85) e, após descrever a infração e fazer referência a Autos de Infração anteriormente lavrados, afirma que, basicamente, tanto nos Autos de Infração anteriores, como no presente, que abrange operações realizadas no período de 01/01/2010 a 31/12/2010, o entendimento dos autuantes, a justificar essas autuações, se baseia na equivocada interpretação que dão ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Assinala que segundo os autuantes 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, manutenção energia elétrica e outros, pois a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto.

Observa que no relatório constante do Auto de Infração em lide, os ilustres autuantes se reportam a uma antiga decisão do STF, a decisões do STJ, a uma decisão do Rio Grande do Sul e a decisões do CONSEF/BA, que serão adiante comentadas sob o tópico mérito.

Diz que, a seguir, os autuantes citam dispositivos da Constituição que determinam que cabe a lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, dentre as quais se encontra a definição de tributos e de suas espécies, fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, para, afinal, chegar ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a qual deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Enfatiza que em nenhum dos Autos de Infração que já foram contra si lavrados sobre essa mesma matéria jamais se negou à evidência de que, conforme a lei, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias é o custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Aduz que, ainda conforme a autuação, o fato de o dispositivo acima mencionado estar inserido na legislação estadual, no caso Lei nº 7.014/96, artigo 17, § 7º, inciso II, legitimaria a “exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado teria direito”.

Frisa que a equivocada justificativa dada a essa absurda autuação foi de que: “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.”

Afirma que a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), Recurso Especial nº. 1.109.298-RS (2008/0279009-9), aduzida pelos autuantes, não tem efeito vinculante, como se pode ver pela ementa transcrita, não servindo de amparo ao procedimento da autuação porque trata de situação totalmente diferente da que se discute no presente processo, eis que se refere a caso em que a empresa Nestlé efetuou transferências de suas mercadorias de sua fábrica em São Paulo para o seu Centro de Distribuição em São José dos Campos (SP) e daí para a sua Filial do Rio Grande

do Sul, sempre adotando valor superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto, gerando apropriação indevida de crédito, com a diminuição do imposto a pagar no Estado de destino. Ou seja, nesse caso não houve saída valorizada pelo custo de produção para efeito de incidência do ICMS. Diz que, por outro lado, deve ser considerado que nessa decisão não há por parte do STJ qualquer referência ao que se discute neste processo, ou seja, sobre o que deve ser considerado como custo de matéria prima, que compõe o custo da mercadoria produzida.

Salienta que essa mesma observação também se aplica à outra decisão do Superior Tribunal de Justiça, proferida no Recurso Especial nº 707.635, que se refere à transferência interestadual de arroz beneficiado em que o Estado do Rio Grande do Sul, com respaldo na lei local, pretendeu tributar com base em pauta fiscal, no que foi vencido por decisão que mandou adotar o custo de produção, sem, todavia, esclarecer o que compõe o custo da matéria prima, que é o cerne da questão a ser decidida no julgamento da presente causa.

Ressalta que os autuantes se reportam ainda a uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que se refere à transferência interestadual de mercadoria importada, em que a empresa adotava como base de cálculo do ICMS o preço de consumidor final, quando o correto seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, o que também nada tem a ver com custo de matéria prima e/ou custo de produção.

Menciona que no Auto de Infração em lide há ainda transcrições de decisões do CONSEF, em processos em que foi vencido, nos quais, entretanto, também não existe uma definição, com base em lei, sobre o que deve compor o custo de matéria prima de mercadorias produzidas.

Conclusivamente, diz que, ao contrário do que insinuam os autuantes, essas decisões de Tribunais administrativos e judiciais não se prestam para confirmar o acerto e qualidade da Auditoria que ensejou a autuação.

Prosseguindo, afirma que a base de cálculo no caso em exame deve ser apurada conforme o previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, qual seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalta que a esse respeito não há absolutamente nada na legislação do ICMS, notadamente na Lei Complementar nº 87/96, que disponha sobre o que deva ser considerado como custo da matéria prima, que compõe o custo da mercadoria produzida, que serve de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, como previsto no inciso II do § 4º do art. 13 dessa lei.

Diz que, segundo o art. 177 da Lei 6.404/76, os princípios contábeis, a legislação comercial e a boa técnica contábil, na apuração do custo de produção devem ser incluídas diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”. Transcreve o disposto no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3.000/99), que prevê que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende o custo das matérias-primas, de pessoal aplicado na produção, inclusive supervisão, manutenção e guarda das instalações, locação, depreciação, amortização e exaustão.

Consigna que para produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia-MG e Cachoeirinha-RS, estes 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, bem como material gráfico, rótulos e embalagens, fabricados pela própria empresa em Cachoeirinha-RS .Salienta que o custo desses insumos inclui encargos de depreciação e outros, em conformidade com os princípios contábeis e Lei da n. 6.404/76.

Sustenta que a LC 87/96, ao definir a base de cálculo a ser utilizada em transferência interestadual de bem produzido pelo mesmo titular, considera os custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, porém nada dispõe quanto à apuração de cada insumo, o que lhe leva a seguir os princípios contábeis. Salienta que, ao teor do disposto no art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e normas de direito privado.

Assevera que nas saídas de insumos de produção própria para fábricas de cigarros e desta para os depósitos de vendas, tem cumprido o que determina a LC 87/96, calculando o imposto com base no custo da mercadoria produzida, que corresponde ao somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Sustenta que os autuantes se confundiram na definição do custo de produção e na determinação da base de cálculo do ICMS, tendo em vista que os estabelecimentos são autônomos quanto aos fatos geradores das operações tributáveis praticadas. Afirma que, caso tivessem verificado as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos distintos, teriam constatado que nestas operações, “o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras”.

Diz que ao apurar o custo dos cigarros produzidos, utiliza o custo contábil de todos os insumos empregados no processo, sendo que nesse custo estão incluídas as parcelas de “depreciação e outras”, conforme os preceitos contábeis. Assevera que, apurado o custo contábil dos cigarros produzidos, “para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, são desse custo expurgadas todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96”.

Conclui afirmando que 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/BA, 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”.

Continuando, reporta-se sobre o entendimento de outros Estados referente à matéria objeto da autuação. Consigna que no Estado de São Paulo a matéria é regulada pelo disposto na Decisão Normativa CAT nº 05/2005, que determina que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte entre estabelecimentos de sua titularidade deve corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte, posto que a Lei Complementar nº. 87/96, neste quesito, seria meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais. Diz que o Estado do Rio de Janeiro na Portaria SSER nº 35/2013 fixou o seu entendimento sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas, conforme transcrição que apresenta e cópia acostada aos autos.

Ressalta que há disposições semelhantes nas legislações de outros Estados no mesmo sentido, o que, contudo, não existe no Estado da Bahia que, apesar de ter a Superintendência de Administração Tributária baixado a Instrução Normativa nº 052/2013, transcrita no Auto de Infração, nada dispôs de forma clara e objetiva, com respaldo em lei, no sentido de normatizar a questão em foco, especificamente, no que diz respeito ao que se deve considerar como custo da matéria-prima que integrou a mercadoria produzida.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal (fls.104 a 160), os autuantes esclarecem que a auditoria fiscal foi realizada para aferir a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Após fazerem alusão aos dispositivos da Constituição Federal, da LC 87/96, da Lei Estadual 7.014/96 e do RICMS-BA, frisam que nessas citadas transferências interestaduais a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Observam que as empresas que operam em mais de um Estado não podem olvidar da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nas transferências interestaduais, o que acarreta um recolhimento a mais do que o devido para o Estado de origem em detrimento do Estado de destino.

Esclarecem que no Auto de Infração constam as informações necessárias para a aferição da base de cálculo utilizada nas operações interestaduais que envolvam produtos industrializados transferidos para filiais localizadas na Bahia. Afiram que o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, é específico e não admite nenhum outro tipo de custo.

Reportam-se sobre a autuação reproduzindo as informações que constam no corpo do Auto de Infração.

Quanto à defesa apresentada, preliminarmente, registram e ressaltam que em nenhum momento os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos acostados autos forma objeto de impugnação. Ressaltam, também, que o contribuinte foi autuado em idêntica infração e efetuou o pagamento na anistia de 2010.

No mérito, observam que outros Autos de Infração foram lavrados contra este mesmo contribuinte, em infração idêntica, conforme relação que apresentam.

Mencionam que o item 10 da DIRPJ do ano calendário de 2010 confirma que os “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compuseram o custo dos produtos de fabricação própria vendidos. Salientam que a Receita Federal do Brasil (RFB) determina que na rubrica “COMPRA DE INSUMOS” constante da DIPJ, deve ser preenchida apenas com o somatório de matéria prima, material secundário e embalagem, restando claro que a depreciação deve ficar fora, pois existe um campo próprio na DIPJ para ser preenchida com os dados da depreciação. Ressaltam que o impugnante incorre em equívoco ao não perceber que os valores de depreciação e manutenção devem ser expurgados, durante todo processo fabril da empresa.

Dizem que se pode verificar claramente que o autuado 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.

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

Argumentam que o autuado utiliza de duas formas de entendimento para praticar a sua impugnação. Ou seja, faz de forma taxativa, discorrendo todos os elementos contidos nas mencionadas leis ao “pé da letra” e, ao examinar a Lei Complementar 87/96, no seu artigo 13, § 4º, inciso II, faz de forma exemplificativa, pois entende que, além daqueles elementos mencionados, devem ser incluídas outras despesas como a DEPRECIAÇÃO. Utiliza-se de dois pesos e duas medidas para favorecer a sua teoria e a sua defesa.

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

Dizem que a questão se resume a incluir ou não no custo da matéria prima (fumo) a DEPRECIAÇÃO das máquinas da Unidade de processamento de Fumo quando das transferências para a fábrica de cigarro. Para tanto, veja às folhas 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).

Observam que nos dois gráficos verifica-se claramente que o processo produtivo é totalmente integrado e ali estão inseridas, em todo o processo produtivo, as produções das unidades de unidade processamento de fumos e outras. Indagam 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. Dizem ser exatamente essa a pretensão do autuado.

Ressaltam, também, o fato de que o autuado 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, consignam que cabe reforçar o fato apontado à fl. 144, oportunidade em que o autuado 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”. Logo a seguir (fl.144), registra a segregação dessa DEPRECIAÇÃO: depreciação cigarro e outros produtos (fumos), separados.

Asseveram que o autuado, sem desconsiderar a rubrica “depreciação”, inseriu o valor de depreciação de “outros produtos” no custo de transferência, fazendo-o constar na rubrica “custo de matéria prima” (fumo), portanto, inseriu o valor de DEPRECIAÇÃO no preço de transferência (conforme fls. 89 a 92 e o próprio CD ROM de fl. fl.12).

Indagam, nesse sentido, por analogia à Legislação do Imposto de Renda, da análise da DIPJ 2008 – ano calendário 2007, seguindo a argumentação do impugnante, por que este 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”. Afirmam que este comportamento é totalmente destoante de tudo que foi argumentado até então. Asseveram que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme transcrição que apresentam.

Referem-se sobre o papel da Lei Complementar no campo do ICMS. Consignam que por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Assinalam que, desse modo, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo-se, nesse diapasão, que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados acima.

Asseveram que, diante disso, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

No que tange ao frete dizem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não há a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador, pessoas jurídicas distintas. Acrescentam que esse valor, despesa com frete-CIF, quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, ou seja, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial e citam farta doutrina contábil.

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

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

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

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

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

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

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

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

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

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

Com relação à utilização do custo de energia elétrica, citam a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”. Também se reportam sobre a posição de Paulo H. Teixeira, Romualdo Batista de Melo, Leone e Leone e Creso Cotrim Coelho e Eliseu Martins com relação ao tema sob o aspecto contábil.

Enfatizam que o STJ já firmou jurisprudência no sentido de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não se classificam como insumo, matéria-prima ou produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se como bens de uso e consumo.

Destacam que o STF já firmou a jurisprudência de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa, o que afasta as normas meramente exemplificativas. Citam jurisprudência administrativa, inclusive do CONSEF. Destacam a existência de decisões relacionadas com lançamentos de ofício contra o autuado.

Conclusivamente, dizem que tendo em vista o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS atribuída ao autuado, por ter utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados (cigarros), realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, constato que o impugnante não aponta qualquer erro ou omissão na apuração dos valores e das quantidades levantados na auditoria fiscal.

Na realidade, a controvérsia está adstrita à regularidade da glosa efetuada pela Fiscalização, ao apurar o valor da base de cálculo que deveria ser utilizada nas transferências interestaduais de produto industrializados.

Verifico que os demonstrativos elaborados pelos autuantes acostados aos autos comprovam que os autuantes, ao apurarem o valor da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, consideraram apenas os custos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, no caso matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Noto que após extrair esses custos de planilhas apresentadas pelo próprio autuado, os autuantes incluíram o valor do ICMS na base de cálculo do próprio imposto (art. 13, § 1º, da LC 87/96) e, em seguida, confrontaram o valor apurado como a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferências para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia. Desse confronto, ficou

evidenciado que a base de cálculo empregada nas transferências era superior a que deveria ter sido utilizada se tivesse sido obedecido o previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96. Em consequência, foi glosado o crédito fiscal correspondente à parcela excedente, conforme o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”.

Observo que o impugnante admite que nas operações objeto da autuação a base de cálculo do ICMS deve ser apurada segundo o custo das mercadorias produzidas, ou seja, ao somatório da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Entretanto, apesar dessa admissibilidade, sustenta que, segundo a Lei 6.404/76, os princípios contábeis e os preceitos da legislação comercial, na apuração do custo de produção devem ser incluídas diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”.

Por certo que não há como prosperar essa argumentação defensiva, haja vista que os preceitos que embasam a contabilidade nem sempre são os mesmos da legislação tributária. A título de exemplo pode ser mencionado o que ocorre quando o lucro de determinado exercício é apurado pela Contabilidade e pelo Imposto de Renda Pessoa Jurídica. A legislação do Imposto de Renda exige que, do lucro apurado pela Contabilidade, sejam feitas exclusões e inclusões para se chegar ao lucro que será considerado para fins do Imposto de Renda. Ademais, as definições contidas no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, invocadas pelo autuado, se aplicam apenas ao referido tributo da competência da União, não podendo ser impostas ao ICMS, haja vista que se trata de um tributo da competência exclusiva dos Estados e do Distrito Federal.

Vale observar que o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 – cuja redação foi mantida no art. 17, § 8º, II, da Lei Ordinária Estadual baiana nº 7.014/96 – determina que nas transferências interestaduais de mercadorias, entre estabelecimentos de uma mesma empresa, na base de cálculo devem ser considerados apenas os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme expressamente determina o referido dispositivo legal, abaixo reproduzido:

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;

Observo que o entendimento prevalecente neste CONSEF tem sido no sentido de que o dispositivo legal acima transscrito deve ser interpretado de forma restrita, de modo que ali estão enumerados todos os custos que integram a mercadoria produzida para fins de transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, isto é, custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Significa dizer que qualquer outro custo deve ser excluído da base de cálculo utilizada nas citadas transferências interestaduais.

Assim sendo, os encargos de depreciação com insumos e os demais custos que compõem a planilha apresentada pelo autuado e que não estão listados no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96 devem ser expurgados do valor da base de cálculo, como acertadamente fizeram os autuantes.

A independência dos estabelecimentos citada na defesa não invalida o procedimento executado pelos autuantes, haja vista que o valor correto da base de cálculo foi apurado com os dados da unidade fabril localizada em Uberlândia, conforme as planilhas entregues pelo autuado à fiscalização e que se encontram acostadas ao processo.

Quanto à previsão legal para a glosa de créditos, há que se observar que o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Assim, o valor do crédito fiscal utilizado a mais

deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro nos autos qualquer inobservância ao princípio da não cumulatividade, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC 87/96. Ademais, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão de constitucionalidade.

Conclusivamente, considero que os argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir a autuação, haja vista que o lançamento de ofício está fundamentado em expressa determinação legal prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, que só admitem os custos referentes a matéria-prima material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ressalto que as decisões administrativas e judiciais invocadas pela Fiscalização, tanto no Auto de Infração quanto na informação fiscal, visam fortalecer o posicionamento defendido pelos autuantes, contudo, necessariamente não fundamentam a autuação, de modo que não precisam ser refutadas ou acolhidas pelo julgador e nem vinculam a presente decisão.

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 **206891.0036/14-4**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$347.774,03**, 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, 16 de junho de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR