

A. I. N° - 206891.0048/15-0
AUTUADO - SOUZA CRUZ S/A.
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANEGOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/10/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0161-01/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. USO INDEVIDO. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, conforme definida em lei complementar. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 18/12/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 435.110,04, em decorrência de ter utilizado indevidamente 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 protocolos, (01.02.23), ocorrido no ano de 2011, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei n° 7.014/96.

Os autuantes afirmam que trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual. Afirmam, também, que este auto de infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n° 87/96 e na Instrução Normativa n° 52/2013, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF.

Os autuantes entendem que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, produzidas no estabelecimento remetente, deve corresponder ao somatório dos seguintes itens do custo de produção: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra.

Explicam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, entretanto, observou que a empresa fez o estorno da base de cálculo do ICMS apenas da depreciação referente à fabricação de cigarro e deixou de fazer o estorno da parte da depreciação da fabricação de outros produtos. Assim, expurgou a rubrica que diz respeito à depreciação da unidade de processamento fabril (UPF) – depreciação de outros produtos.

O autuado apresentou defesa das fls. 103 a 113, afirmando que está equivocado o entendimento do fisco de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente deve corresponder apenas ao somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (terceiro parágrafo da fl. 103). Depois fez questão de enfatizar que nos autos de infração que sofreu anteriormente jamais se negou à evidência de que 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 (terceiro parágrafo da fl. 104).

Lembra que as decisões do STJ não tem efeito vinculante e não podem amparar o procedimento do presente auto de infração, pois não tratam de situação idêntica. Não há, mais precisamente, discussão acerca do que deve ser considerado como custo de matéria-prima que compõe o custo da mercadoria produzida.

Informa, ainda, que nas Decisões do CONSEF referidas na descrição dos fatos, também não existe uma definição com base em lei sobre o que deve compor o custo de matéria-prima de mercadorias produzidas.

Explica que, como a lei complementar não dispõe sobre o que seja custo da matéria-prima, buscou subsídio na legislação societária, Lei nº 6.404/76, que estabelece em seu art. 177 que a escrituração deverá obedecer aos preceitos da legislação comercial, da própria Lei nº 6.404/76 e aos princípios de contabilidade.

Diz que o art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, estabelece que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, dentre outras coisas, pelo custo de aquisição de matérias-primas e pelos encargos de depreciação.

Informa que a fábrica de cigarros e Uberlândia e de Cachoeirinha recebe insumos produzidos em outros estabelecimentos da mesma empresa, mas que essas transferências obedecem a lei Complementar nº 87/96, calculando a base de cálculo pela soma dos itens referentes a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não sendo computados os custos de depreciação.

Acredita que o equívoco desta autuação deve-se ao fato do autuante não concordar que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas, se adote o custo contábil de todos os insumos que são utilizados no processo de produção, inclusive o da depreciação. Mas, assevera que, para efeito de incidência do ICMS, expurga todos os custos que não sejam os previstos na lei complementar.

Lembra que os estados de São Paulo e Rio de Janeiro produziram legislação exigindo que todos os custos sejam incluídos na formação da base de cálculo das transferências interestaduais.

Conclui que a lei não a obriga a expurgar do custo da matéria-prima, do material secundário e acondicionamento qualquer parcela que componha esses custos. Assim, não tem porque expurgar a depreciação. Requer que o auto de infração seja julgado improcedente.

Os autuantes, em contrapartida, alegam das fls. 131 a 158 (frente e verso) que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 estatuiu que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

A Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias 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. Explicam que esta definição da base de cálculo visou impedir destaque a mais do ICMS nas transferências interestaduais.

Preliminarmente, os autuantes registram que não foram contestados os cálculos dos demonstrativos anexos ao auto de infração e nem houve alegação de nulidade. Atestam que na DIPJ constam os itens referentes a encargos de depreciação, amortização e exaustão compondo o custo dos produtos de fabricação própria, vendidos (fls. 91 a 94). Explica que a Receita Federal determina que a rubrica “compra de insumos” deve ser preenchida apenas com o somatório de matéria-prima, material secundário e embalagem, ficando de fora a depreciação que tem campo próprio na DIPJ para inclusão dos dados.

Os autuantes entendem que a discussão se resume a definir se a depreciação deve ou não ser incluída nos custos da matéria-prima das máquinas da unidade de processamento de fumo quando das transferências para a fábrica de cigarro. Diz que no gráfico do fluxo de produção (fl. 76) consta no processo produtivo: produção gráfica, produção filtro, produção central de aromas e essências e produção DEER (pó de fumo reprocessado). Assim, o processo é todo integrado e deve-se fazer o expurgo da depreciação contida na unidade de processamento de fumo e nos equipamentos da fabricação dos cigarros.

Os autuantes ressaltam que o autuado nada menciona com relação ao não expurgo do custo de transferência da parcela referente a “despesas outros”, que também fere a lei complementar.

Em relação à base de cálculo nas transferências, os autuantes argumentaram que se o direito tributário, através da LC 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência

contábil ou de direito privado, especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais. A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Os autuantes apresentaram comentários de juristas que consideram que o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Assim, se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Em suma, não pode o legislador dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Os autuantes citam trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (fl. 342), que define os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Neste trabalho são expressos os três elementos básicos do Custo industrial: os materiais, a mão-de-obra e os custos indiretos de fabricação.

Os materiais utilizados na fabricação podem ser classificados em:

Matérias-primas: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.

Materiais secundários: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

Materiais de embalagens: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos.

A mão-de-obra compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc. E os custos indiretos de fabricação compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.

Os autuantes fizeram referência à súmula de decisão do Segundo Conselho de Contribuintes da

Secretaria da Receita Federal do Brasil em que ficou estabelecido que os combustíveis e energia elétrica, por não serem consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário. Citou, também, vários julgados do STJ firmando 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. Assim, concluem que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

O autuante faz comentários sobre diversos aspectos que dizem respeito aos itens que devem compor a base de cálculo nas transferências entre estabelecimento da mesma empresa, mas que não tem relação com a lide do presente Auto de Infração. Cita dispositivos, documentos e faz referências a páginas que também não correspondem ao do presente processo. Por outro lado, citou decisões do CONSEF no Acórdão CJF nº 0082-12/12 e no Auto de Infração nº 206891.0005/12-5 que concluem que não entram na composição do custo de produção que compõem a base de cálculo das transferências interestaduais os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia e combustível.

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. O autuado não apresentou nenhuma arguição de nulidade do presente auto de infração.

No mérito, a lide consiste na possibilidade ou não de inclusão dos gastos com depreciação na formação da base de cálculo das transferências interestaduais de cigarros produzidos em outros estabelecimentos da mesma empresa. Não foram questionados os cálculos que levaram à apuração do imposto reclamado.

Entendo que considerar como indevido o uso de crédito fiscal em razão de erro na definição da base de cálculo nas transferências interestaduais, objeto do presente auto de infração, não caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.

A cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido pois o cálculo do crédito admitido está pautado na mesma base de cálculo exigida para cálculo do imposto devido nas saídas interestaduais em transferência originadas do Estado da Bahia e o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo nas transferências das mercadorias.

A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96. Foi arbitrada para evitar aplicação de bases de cálculo distintas pelas unidades da Federação, garantindo um equilíbrio na repartição das receitas tributárias.

A definição da base de cálculo pela lei complementar não buscou associar a definição de custo de produção com a contabilidade de custos. Se o legislador tivesse intenção de aplicar o conceito de custo de produção estabelecido pela contabilidade de custos, não haveria de fazer a ressalva contida na norma que restringe os itens que a contabilidade associa ao custo de produção. Por outro lado, o estabelecimento da base de cálculo pela lei complementar não exige que se produza uma contabilidade paralela. Apenas define a base de cálculo a ser consignada no documento fiscal, sem interferir no valor que se queira atribuir à mercadoria nem nos procedimentos para

escrituração dos lançamentos contábeis.

Não pode haver outra interpretação senão a de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.

Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "*assim entendida a soma do custo da matéria-prima...*", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como: "*assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima...*".

Como há na Lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõe os custos relacionados ao sistema produtivo.

A presente exigência de ICMS em decorrência do uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria, por exemplo, o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

Não concordo com o entendimento do autuado de que a depreciação seja uma parcela que componha o custo da matéria-prima ou de qualquer outro dos itens previstos no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. Matéria-prima consiste em produto em estado natural ou transformado que é usado como base no processo produtivo das indústrias. Enquanto que a depreciação consiste no custo da obsolescência dos ativos imobilizados. Estão discriminados em campos distintos da DIPJ. Assim, entendo procedente a ação fiscal do presente Auto de Infração que objetivou excluir da base de cálculo das transferências interestaduais o custo referente à depreciação, indevidamente computado pelo autuado.

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 **206891.0048/15-0**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$435.110,04**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR