

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0048/15-0
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0161-01/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/05/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0140-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. USO INDEVIDO. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõem a base de cálculo nas transferências interestaduais, conforme definida em lei complementar. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado em 18/12/2015, para exigir o recolhimento de ICMS no montante de R\$435.110,04, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior à definida na Lei Complementar 87/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide com a seguinte fundamentação, “*verbis*”:

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.

Interpondo Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 183/193, o Contribuinte vem aos autos para sustentar que não cometeu nenhuma irregularidade quanto à fixação da base de cálculo do ICMS, eis que, para efeito de incidência do imposto nas transferências interestaduais, foi cumprido o que dispõe o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, reiterando que foram considerados apenas os valores que efetivamente fazem parte do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Diz que a 1ª Junta de Julgamento Fiscal houve por bem afastar as suas razões, expondo entendimento de que seu estabelecimento produtor, ao transferir as mercadorias que deram azo à autuação, teria incluído valores que não constituem o custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, do que teria resultado base de cálculo empregada nas transferências era superior ao devido, redundando na glosa do crédito fiscal correspondente à parcela excedente, nos termos do *demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência*.

Aduzindo que a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal é juridicamente insustentável, afirma que deve ser reformada.

Assevera que ao interpretar o disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96, entenderam os autuantes, equivocadamente, que o recorrente deveria ter expurgado da base de cálculo do ICMS que incidiu nas transferências interestaduais de cigarros, produto já industrializado, para estabelecimentos filiais na Bahia, as despesas com depreciação, amortização e exaustão, que foram computadas no custo dos mesmos, isto porque a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto.

Registra que na Decisão de piso, o Relator consignou que o ora recorrente não teria indicado erros ou inconsistências nos cálculos constantes do levantamento fiscal, e que as razões de defesa seriam genéricas. Concorde com o quanto dito pelo Julgador de piso, destacando que deixou de apontar os erros referidos na Decisão combatida pela simples razão de que não concorda com a autuação, entendendo que o cerne da questão se subsume à interpretação da norma insculpida no

art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Diz que na omissão da Lei Estadual nº 3.956/81 (COTEB), no que concerne aos componentes das parcelas de custo acima referidas, cabível seria valer-se de regras aplicáveis por analogia, a exemplo da Lei nº 6.404/76 (lei das S.A.), em cujo art. 177 fica estabelecido que a escrituração de tais empresas deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre os quais o de que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos. Na mesma linha, entende que, subsidiariamente, poder-se-ia recorrer ao artigo 290 do RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Resumindo, assevera que *“não há qualquer lei, seja federal, como a LC 87/96, ou estadual, como a Lei 7.014/96 ou o RICMS (Dec. 6284/97) que expressamente obrigue o contribuinte, para efeito do cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, a expurgar do custo da matéria prima, do material secundário e acondicionamento, que integraram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha esse custo de produção, como já anteriormente referido”*.

Nos termos postos, registra que não há na autuação fiscal, muito menos na Decisão recorrida, qualquer esclarecimento da questão fundamental, qual seja, a definição do que deve ser considerado como custo de matéria prima, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, bem como não há na LC 87/96 ou mesmo na legislação do ICMS da Bahia nenhum dispositivo que determine, de maneira expressa, a obrigação de o contribuinte dever expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que componha o custo da matéria prima.

Entende que a manutenção a autuação como lavrada no Auto de Infração acaba por violar garantia constitucional a que alude o art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Por fim, pugna pelo provimento do seu Recurso Voluntário para que seja julgado improcedente o lançamento fiscal.

VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o acórdão nº 0080-04/14, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver procedido à utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior à definida na Lei Complementar nº 87/1996.

Em apertada síntese, o Sujeito Passivo se insurge contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal aduzindo que a autuação é improcedente, vez que não há na legislação de regência a perfeita definição do que deve ser considerado como custo de matéria prima, para efeito de incidência do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, bem como não há nenhum dispositivo que determine, de maneira expressa, a sua obrigação de expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que no seu entender compõem o seu custo com matéria prima. Também consigna que mantida a autuação restará ofendido comando constitucional disposto no art. art. 5º, II, da Carta Maior.

Da análise dos autos, se depreende que as razões recursais, as mesmas de impugnação, trazem entendimento equivocado da matéria em discussão.

Fato é que a base de cálculo do imposto que ora se exige, ou seja, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, tem definição na LC 87/96 – está expressa em Lei.

É de se registrar que a Lei Kandir (LC nº 87/96), para efeito de definição da base de cálculo do imposto, não abraçou a definição de custo de produção com a contabilidade de custos, sendo certo que a referência essencial para tal definição é o que encontra consignado nos documentos fiscais, sem qualquer interferência do valor atribuído à mercadoria objeto da transferência nem aos procedimentos para escrituração dos lançamentos contábeis.

Nessa senda, a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos na norma, sem alargamentos.

Isto posto, adotando as razões dispostas no voto condutor da Decisão recorrida, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão de primeiro grau em todos os seus termos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0048/15-0**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 20 de abril de 2017.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAUJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS