

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0036/14-4  
**RECORRENTE** - SOUZA CRUZ S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0097-01/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - PUBLICAÇÃO: 27/12/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0433-12/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais de produtos fabricados, entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência e das normas contábeis. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 1ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 28/10/2014, para exigir ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Fatos geradores do exercício de 2010 (meses de janeiro a dezembro) – valor principal exigido - R\$347.774,03, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que a autuação se refere às operações de transferências interestaduais de produtos fabricados (cigarros) em outras unidades da Federação (Uberlândia-MG e Cachoeirinha-RS), para filial localizada neste Estado-Ba, cuja base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, estabelece que deve corresponder aos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Na composição dessa base de cálculo de transferência foram excluídos pelos autuantes os valores de elementos de custos das rubricas: DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ALUGUEL, SEGUROS e OUTROS CUSTOS, por não constarem dos elementos previstos no texto da LC 87/96.

A 1ª JJF, através do Acórdão nº 0097-01/15 (fls. 166/175), decidiu a lide administrativa, na 1ª Instância de julgamento, proferindo o voto a seguir transcrito:

**VOTO da JJF**

*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”.*

*Observei 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;*

*Observei que o entendimento prevalecente neste CONSEF tem sido no sentido de que o dispositivo legal acima transcrito 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 inconstitucionalidade.*

*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.*

Inconformado com a r. decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em petição apensada às fls. 186/196, subscrita por advogado devidamente habilitado através do instrumento anexado à fl. 91 deste PAF.

Disse que autuantes não levaram em consideração o fato de que os estabelecimentos que emitiram as notas fiscais de transferências interestaduais de fumo e de produtos gráficos para as fábricas de cigarros, assim como das fábricas para os depósitos de vendas no Estado da Bahia, são todas unidades pertencentes à empresa autuada, autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticadas. Argumentou que se os autuantes tivessem verificado as notas fiscais emitidas por esses estabelecimentos distintos, teriam constatado que nas operações em apreço o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação e demais custos envolvidos na operação.

Pontuou ainda que o que gerou o equivocado entendimento dos autuantes foi o fato de que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas, a autuada partiu do custo contábil de todos os insumos que foram utilizados no processo de produção, sendo nestes custos incluídas as parcelas de depreciação e outros elementos (manutenção, aluguel, seguros etc), consoante os preceitos societários e contábeis. Entretanto, apurado esse custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica, foram expurgadas, para efeito de incidência do ICMS, nas transferências interestaduais, todas as parcelas que não estavam expressamente incluídas na definição do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Declarou que o que se verifica no caso em exame é que a autuada 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/Bahia, 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”.

Disse que não obstante essas razões que foram expostas para o órgão julgador de piso, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal houve por bem afastar todas as alegações da recorrente por entender que o estabelecimento produtor da recorrente, ao efetuar a transferência das mercadorias, incluiu valores que não constituíam o custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, do que resultou que a base de cálculo empregada nas transferências era superior ao devido, sendo, em consequência, correto, no seu julgamento, a glosa do crédito fiscal correspondente à parcela excedente, conforme o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência (CD anexo – fl. 13 e relatórios impressos - fls. 15/16 e fls. 45/48).

Afirmou a recorrente que os autuantes e o julgador de piso ao interpretarem o disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, entenderam que a autuada deveria ter expurgado da base de cálculo do ICMS que incidiu nas transferências interestaduais de cigarros para estabelecimentos filiais neste Estado 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.

Que o cerne da questão *sub judice* se subsume, fundamentalmente, à interpretação que se impõe quanto ao que estabelece o citado inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, *verbis*:

*§ 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;*

Ao analisar o dispositivo em exame a recorrente sustenta que o legislador complementar, da mesma forma que o legislador baiano, na Lei nº 7.014/96, nada esclareceram acerca da forma de apuração dos custos relacionados às rubricas matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Diante dessa omissão da legislação tributária quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo acima alinhadas, entendeu ser cabível, neste caso, valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o Código Tributário Nacional, recorrendo a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades anônimas), em cujo art. 177 estabelece que a escrituração dessas 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.

Nessa linha de entendimento sustenta a recorrente a possibilidade também de utilização na atividade de integração interpretativa da LC 87/96 da aplicação ao caso das disposições do artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99, que, a propósito da matéria em questão, assim dispõe:

*Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):*

*I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*

*II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*

*III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*

*IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*

*V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

Advoga, portanto, a autuada, ora recorrente, que no presente caso não há lei 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 qualquer parcela que componha esses custos de produção. Em decorrência conclui que não há na autuação fiscal, nem na decisão de piso nada que esclareça a questão fundamental que deu origem ao equivocado auto de infração em foco, qual seja, o que, segundo a lei, deve ser considerado como custo de matéria prima, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como, também, não há na Lei Complementar nº 87/96 ou na legislação do ICMS da Bahia nenhum dispositivo que expressamente obrigue o contribuinte a expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que componha o custo da matéria prima.

Pelas razões expostas a recorrente sustenta que o fisco não pode exigir os pretendidos expurgos do item depreciação e outros da base de cálculo de transferência de produtos fabricados sob pena de violação à 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 da lei.

Pede, ao final, que seja dado provimento ao seu recurso com a decorrente declaração de improcedência do auto de infração.

Anexados aos autos Parecer da Procuradoria Estadual sinalizando que a modificação operada na alínea “a”, do inc. I, do art. 118, do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia), aprovado pelo Dec. Estadual nº 7.629/99, estabeleceu regramento novo acerca da emissão prévia de Parecer Jurídico por aquele órgão nos processos que tramitam no CONSEF, cabendo essa intervenção prévia somente na hipótese de solicitação do relator. Diante desse contexto não houve emissão de parecer escrito da PGE nos autos, cabendo a este órgão emitir pronunciamento tão somente por ocasião da sessão de julgamento.

## VOTO

No Auto de Infração em lide a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias industrializadas com o uso de base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar nº 87/96.

Consta na descrição dos fatos que a autuação se refere às operações de transferências interestaduais de produtos fabricados (cigarros e outros) em outras unidades da Federação (Uberlândia-MG e Cachoeirinha-RS), para filial localizada neste Estado-Ba, cuja base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, prevê que deve corresponder aos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Na composição da base de cálculo de transferência foram excluídos pelos autuantes os valores de elementos de custos das rubricas: DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ALUGUEL, SEGUROS e OUTROS CUSTOS, por não constarem da disposição normativa contida no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96.

Sob o aspecto da quantificação foi juntado ao Auto de Infração planilhas com o “Custo de Transferência Fábricas - 2010” e respectivo CD (fl. 13), por produto, com a especificação das contas e valores, considerando tão somente os itens MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDICIONAMENTO (EMBALAGEM), conforme prescreve o art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 e correspondente regra contida no art. 17, § 7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96 - lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia.

Consta à fl. 11 dos autos informações complementares prestadas pelos autuantes quanto à forma se procedeu à quantificação dos custos de transferência na formação da base de cálculo. Para o cálculo do custo unitário (por produto) em conformidade com a LC 87/96 foi deduzido do custo de produção informado pela empresa o montante de depreciação alocado para cigarros e outros produtos. Foi também deduzido desse custo as rubricas referentes à manutenção aluguel, seguros etc e confeccionada nova planilha com base nas disposições do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (resumo mensal – fl. 15/16 e CD anexo – fl. 13).

Registre-se ainda que as planilhas que compõem o Auto de Infração têm por fonte os relatórios de custos de produção informados pela própria empresa, após o contribuinte ter sido regularmente intimado pelos autuantes (doc. fl. 18).

No Recurso interposto, o contribuinte reapresentou a quase totalidade dos argumentos contidos na defesa inicial, argumentando em síntese que o legislador complementar, da mesma forma que o legislador baiano, na Lei nº 7.014/96, nada esclareceram acerca da forma de apuração dos custos relacionados às rubricas matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Diante dessa omissão da legislação tributária quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo acima alinhadas, entendeu a recorrente ser cabível, neste caso, valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o Código Tributário Nacional, recorrendo-se a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades anônimas), em cujo art. 177 estabelece que a escrituração dessas 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. Nessa linha de entendimento sustentou a recorrente a possibilidade também de utilização na

atividade de integração interpretativa da LC 87/96 da aplicação ao caso das disposições do artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99.

Advoga, portanto, a autuada, ora recorrente, que no presente caso não há nas leis de regência do imposto nada que expressamente obrigue o contribuinte, para efeito do cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, a expurgar qualquer custo agregado aos itens matéria prima, material secundário e acondicionamento. Em decorrência, adotando uma linha de interpretação mais aberta ou ampliativa, a recorrente conclui que não há na autuação fiscal, nem na decisão de piso nada que esclareça a questão fundamental que deu origem ao equivocado auto de infração em foco, qual seja, o que, segundo a lei, deve ser considerado como custo de matéria prima, para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, assim como, também, não há na Lei Complementar nº 87/96 ou na legislação do ICMS da Bahia nenhum dispositivo que expressamente obrigue o contribuinte a expurgar a depreciação ou qualquer outra parcela que componha o custo da matéria prima.

Inicialmente cabe consignar que o Auto de Infração em exame não padece de vícios formais ou materiais visto que o mesmo contém a indicação clara e precisa dos fatos que ensejaram a cobrança de ICMS e respectivo enquadramento legal, garantindo ao contribuinte o exercício pleno do direito de defesa e contraditório.

No tocante ao mérito observo que neste processo há um aspecto fundamental a ser analisado: *a definição dos elementos formadores da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de produtos industrializados, elementos esses que se encontram listados em norma específica do ICMS – o art. 13, § 4º, inc. II, a LC nº 87/96.*

Tomo com pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 87/96 fixou ou elegeu, de forma taxativa e literal, os elementos do custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formam a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados. Na hipótese, não é possível ser acrescida à base de cálculo outros itens não previstos expressamente na lei, sob pena de se vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação, cujo propósito é definir um critério razoável de repartição da receita tributária do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino das mercadorias.

Nessa diretiva é pacífica a jurisprudência do CONSEF, conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda que contra a empresa recorrente foram lavrados Autos de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisões no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96 não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a ser aplicado nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. Nesse sentido os Acórdãos proferidos em grau de Recurso, de nº 0275-11/11, 0093-11/12; 0322-11/11 e 0337-12/12. Reproduzo abaixo a ementa da decisão contida no Acórdão nº 0275-11/2011:

*PROCESSO - A. I. Nº 206891.0009/10-4  
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0266-01/10  
INTERNET - 22/09/2011*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0275-11/11*

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE*

*DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Não comprovada a alegação de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que dispõe a Lei*

*Complementar nº 87/96. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade. Mantida a decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.*

Na mesma diretiva do CONSEF e precedendo as manifestações deste órgão administrativo, as decisões originárias do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

Ainda, na mesma trilha da jurisprudência administrativa e judicial, a manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

*Consta da p. 6 deste Parecer originário:*

*[...]*

*“Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”*

*Já na página 7 está registrado:*

*“[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”*

O que se extrai da jurisprudência administrativa e judicial majoritária é que a norma da LC nº 87/96, em enumeração taxativa, delimitou os gastos que podem ser computados no custo das mercadorias produzidas, para efeito da formação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Ocorre que as 4 (quatro) rubricas mencionadas na norma legal – MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO DE OBRA DIRETA e ACONDIONAMENTO não são definidas na LC nº 87/96 e em nenhuma outra norma tributária. Em razão disso o interprete do direito tributário, para aplicá-lo, deve necessariamente recorrer aos conceitos oriundos da ciência contábil.

Lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional (CTN) – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”. Os autuantes, por sua vez, ancorados no CTN, foram buscar a definição e o alcance daquelas expressões da lei complementar do imposto. O art. 109 do CTN prescreve que os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários. No silêncio da lei tributária o instituto pode ser importado do direito privado, com a mesma conformação, sem deformações, nem transfigurações. Assim, por exemplo, a compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc., têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário, sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”. Já o art. 110 do CTN, que estabelece que: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Havendo silêncio das leis tributárias, como ocorre no presente caso em relação à LC nº 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 Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Os autuantes foram buscar na regulação normativa que orienta e define os conceitos aplicáveis

contabilidade empresarial, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento. A partir da Contabilidade de Custos e das normas que disciplinam os regimes de escrituração e classificação das contas e tomando por referência o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, citado às fls. 128 a 133, verifico que a há nos autos argumentos e provas técnicas suficientes a fundamentar a metodologia de apuração da base de cálculo de transferência adotada pelos autuantes. Transcrevo abaixo os pontos relevantes relacionados com o citado estudo:

**“São três os elementos básicos do Custo industrial:**

*Materiais;*

*Mão-de-obra;*

*Custos indiretos de fabricação.*

**Materiais:** 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.

Você poderá encontrar, ainda, outras nomenclaturas a respeito dos materiais, como: materiais auxiliares, materiais acessórios, materiais complementares, materiais de acabamento etc. Dependendo do interesse da empresa, essas subdivisões poderão ser utilizadas. Para efeito didático, consideraremos todos esses materiais como materiais secundários.

**Mão-de-obra:** Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.

**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.” [...]

Nesse contexto, os custos com depreciação, manutenção e demais custos diretos ou indiretos não estão albergados no conceito de matéria-prima, material secundário ou acondicionamento.

Corroborando este mesmo entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);
- Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;
- Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”

(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Sob o aspecto contábil observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque



entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Fazendo um paralelo com o caso concreto em exame, na produção industrial de cigarros o fumo e o pó de fumo reprocessado, constituem as principais matérias-primas a serem processadas na unidade fabril. Já os elementos constituintes do filtro e as essências/aromas seriam os materiais secundários. As embalagens seriam as carteiras e pacotes de cigarros. Porém todos esses elementos vão compor fisicamente o produto final, a ele se incorporando, enquadrando-perfeitamente nas rubricas contábeis “matéria-prima”, “material secundário” e “acondicionamento”. Já a depreciação corresponde à diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, nada tendo haver com os gastos vinculados aos itens que são incorporados ao produto final (matérias-primas, material secundário e embalagens). Mesmo sendo computada a depreciação no custo dos bens utilizados na produção (máquinas, equipamentos, ferramentas), esse item do custo industrial não se confunde com aqueles vinculados aos bens tangíveis destinados a serem empregados ou consumidos na atividade de produção de mercadorias destinadas a posterior venda ou para uso próprio da sociedade empresária.

Passo agora analisar o mérito da autuação sob a ótica ou dimensão normativa. Sob essa perspectiva a base imponible ou base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal.

Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à essa espécie normativa fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores, o regime de compensação do imposto e os seus respectivos contribuintes ( art. 146, III, “a” e art. 155, § 2º, XII, “c”). Reproduzo abaixo os mencionados comandos normativos da Lei Maior:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

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

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

*(...)*

*XII - cabe à lei complementar:*

*(...)*

*c) disciplinar o regime de compensação do imposto;*

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional

A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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

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

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

A Lei Complementar veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS.

A matéria em questão, envolvendo a operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

A partir de então fácil é o entendimento: desconsiderada a *circulação jurídica* na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC nº 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

Importante destacar ainda que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio não cumulatividade do imposto (sistema de compensação do imposto). Mantido o procedimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superavaliada, deixa de receber parcela do produto que lhe compete no sistema de repartição engendrado pelo ICMS pela CF/88 e pela LC 87/96. Isto não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF/88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “*instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro*” (art. 151, I). Como consequência lógica, é vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes,

tributados pelo ICMS (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o estado consumidor.

Na situação presente, agindo o contribuinte em desconformidade com as regras previstas na citada Lei Complementar nº 87/96, gerou débito de ICMS a maior na operação de origem e consequentemente apropriou-se de crédito fiscal de ICMS a maior no estabelecimento destinatário, situado na Bahia. Em decorrência, infringiu o disposto no art. 93, § 5º, II do RICMS/97, com correspondente previsão no art. 309, § 7º, do RICMS/12 (Dec. nº 13.780/2012). Essas regras estabelecem a admissão de crédito fiscal no valor do imposto corretamente calculado, quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em norma contida no art. 13, § 4º da lei Complementar nº 87/96.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na autuação, através dos estornos dos créditos fiscais de ICMS das rubricas DEPRECIAÇÃO; MANUTENÇÃO; ALUGUEL, SEGUROS e OUTROS CUSTOS, por não fazerem parte do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (*matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra*). Em decorrência o procedimento de integração analógica da lei complementar efetuada pela recorrente para ampliar o alcance e o sentido das expressões “matéria-prima”, “material secundário”, “mão de obra” e “acondicionamento”, valendo-se de disposições da Lei das Sociedades Anônimas S/A (Lei nº 6.404/76) e Regulamento do Imposto de Renda (Dec.-Lei nº 1.598/77) para neles incorporar outros elementos de custo, a exemplo da depreciação e gastos com aluguel, seguros, não encontra amparo em nosso sistema normativo. A Lei Complementar do ICMS (LC 87/96), em atendimento ao princípio constitucional do Pacto Federativo e da repartição equilibrada das receitas tributárias entre as unidades federadas, enumerou de forma taxativa os itens de custo que devem compor a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de mercadorias resultantes de processos de produção industrial. Veda-se, via o sistema de compensação do imposto, através de débitos e créditos, que uma unidade federada se locuplete em desfavor de outra, incorporando na base de cálculo das operações de transferências elementos de custos estranhos àqueles que foram fixados na norma geral tributária.

Frente ao acima exposto, nosso voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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 **206891.0036/14-4**, lavrado contra **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o recorrente a 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, 12 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS