

A. I. N° - 206891.3069/16-7
AUTUADO - SEARA ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 07.07.2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0084-01/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Pedido de nulidade rejeitado. A formação da base de cálculo está demonstrada em planilhas com cálculos feitos por nota fiscal de aquisição, tomando o custo unitário mensal de cada produto. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, resultando em destaque de ICMS acima do estabelecido na Lei Complementar n° 87/96 e apropriação indevida de crédito fiscal pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$745.454,60, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n° 87/96 (01.02.23), ocorrido de maio a dezembro de 2012, 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 este Auto de Infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar n° 87/96, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF, bem como em parecer da Procuradoria Geral do Estado. A base de cálculo foi apurada a partir de planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, composta do somatório da matéria-prima, embalagem, mão de obra, ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável e frete. Foram excluídos o custo fixo, a depreciação, custo variável e frete.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 38 a 45. Reclama que a autuação foi baseada em presunção a partir de planilha gerencial da empresa. Anexa jurisprudência do antigo Conselho de Contribuintes, hoje Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, que consideram insubsistente o lançamento feito sem investigação pormenorizada da ocorrência do fato gerador.

Reitera que os autuantes não aprofundaram o trabalho fiscal mediante a realização de diligências e perícias, evidenciando que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências em discussão não possui amparo técnico contábil, afrontando ao disposto no artigo 142 do CTN.

Diz estar espantado como os autuantes conseguiram produzir tão extenso relatório, com uma série de ilações sobre aspectos de fato relacionados à suas operações, sem que tenham promovido qualquer diligência ao estabelecimento da empresa.

Assim, entende que o Auto de Infração deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de

cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento.

O autuado confirma que apresentou ao Fisco Baiano planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos de outras filiais em transferência. Diz ter ficado surpreso com a decisão dos autuantes de retirarem da base de cálculo os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível, etc.

Explica que a separação dos custos foi efetuada por razões meramente gerenciais e não descaracteriza a qualificação, como custo propriamente dito, dos subitens indicados. Alega que tal separação serviu, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada.

Entende, ainda, que a limitação do custo que seria considerado a base de cálculo do imposto é improcedente, encontrando óbice, inclusive, no disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional. Conclui que agiu de forma correta quando da composição da base de cálculo, uma vez que o custo foi composto pelos elementos legais (art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96), sendo que as denominações utilizadas foram para facilitar seu orçamento.

O autuado protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação, em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve prevalecer no caso em questão. Requer, também, que, caso remanesçam dúvidas, que os autos sejam baixados em diligência, nos termos da legislação de regência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Requer-se, ainda, que todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo-SP, CEP 05.118-100.

Os autuantes, em contrapartida, alegam das fls. 56 a 97 que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescrevem 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.

Alertam, ainda, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. Os autuantes não concordam com a alegada precariedade no levantamento fiscal, pois o Auto de Infração é composto de três folhas com riqueza de detalhes.

Os autuantes afirmam que utilizaram apenas os elementos de custo de produção previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Com base nesses itens de custo de produção apresentado pelo autuado, definiu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferências interestaduais e realizou o subsequente estorno do ICMS. Assim, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, etc.

Os autuantes explicam que expurgaram da base de cálculo a despesa com frete, pois ela não é custo de produção, mas uma despesa operacional. Também entendem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não existem as figuras do vendedor e comprador.

Os autuantes entendem que o autuado deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e na Lei Complementar do ICMS. Compreendem ser 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. Concluem que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados.

Cita decisão do STJ (RE 707635-RS) que estatui que lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar nº 87/96 sobre a composição da

base de cálculo nas operações de transferências.

Os autuantes citam o art. 109 do CTN alertando que, para os efeitos tributários, a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado podem sofrer restrições. Citam opiniões de doutrinadores e atestam que o uso de institutos de direito privado de forma restritiva no direito tributário é admissível, mas essas ressalvas precisam estar expressas na legislação.

Entendem os autuantes, com base no art. 110 do CTN, que o legislador não pode 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, 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.

Os autuantes citam trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, 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:

1. **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.
2. **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.
3. **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 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 de reposição, telefones e comunicações, etc.

Os autuantes fizeram referência a 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.

Os autuantes destacaram as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais, criando a figura da mão-de-obra tecnológica e mudando o alcance do termo “acondicionamento”. Também destacaram as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo e prestigiou consulta respondida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná que interpretou a base de cálculo nas transferências de acordo com a rigidez da norma.

Cita decisões do CONSEF excluindo energia elétrica e depreciação da base de cálculo das transferências de produtos industrializados pelo remetente.

Por fim, requerem a procedência total do Auto de Infração.

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.

Considerando que os demonstrativos anexados aos autos e as explicações trazidas pelos autuantes e pelo autuado são suficientes para a formação de juízo acerca da lide, entendo desnecessária a realização de qualquer diligência ou perícia.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

Rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, formulado pelo autuado, sob a argumentação de que não foi investigada a ocorrência do fato gerador nem apurada a formação da base de cálculo. O Auto de Infração consiste na verificação da correta apropriação do valor de crédito fiscal admitido nos recebimentos de mercadorias em transferências interestaduais, com base em interpretação de norma de lei complementar federal que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.

A verificação partiu da planilha de custos apresentada pelo autuado. Foram expurgados os custos que os autuantes entenderam não estarem previstos no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Após elaboração de planilha com o custo unitário de cada produto, os autuantes calcularam em cada nota fiscal de aquisição os valores da base de cálculo que extrapolaram a definida na citada lei complementar e apuraram o consequente valor de crédito fiscal que não deveria ter sido destacado no documento fiscal.

Desse modo, entendo que foi verificada a suposta ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, mediante a constatação da extrapolação da base de cálculo estabelecida na legislação. Foi elaborado demonstrativo com o cálculo do montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e aplicada a penalidade cabível, conforme art. 142 do CTN.

Da análise do disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da lei Complementar nº 87/96, entendo 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.

Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida" não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela Magna Carta.

Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se 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 como devido pela legislação.

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 e não pelas legislações estaduais. Assim, 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 remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.

O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste Auto de Infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.

A presente cobrança por 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 fiscais decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos fiscais decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

Os autuantes recalcularam o custo unitário mensal dos produtos produzidos no estabelecimento fabril remetente, pertencente à mesma empresa, com base nas informações do custo de produção prestadas pelo próprio autuado (arquivo denominado "custo de produção - 2012" em CD à fl. 07), retirando os valores relativos ao custo variável, custo fixo, depreciação e frete por não se enquadrar no conceito de matéria-prima nem no de material secundário, em conformidade com o estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

De acordo com a definição dada pelo próprio autuado em mensagem de correio eletrônico

anexado à fl. 23, custo fixo são os custos operacionais necessários para a produção de um produto que não varia com a quantidade produzida. Exemplificou dizendo que são os gastos com manutenção, com serviços de terceiros, com viagens, com uniformes e pertences, com materiais de higiene e limpeza, materiais gerais, etc. Explicou, ainda, que os custos variáveis são os custos operacionais necessários para a produção de um produto que o gasto varia conforme a quantidade produzida. Deu como exemplos a energia elétrica, lenha, água, etc.

Desse modo, entendo acertada a ação dos autuantes de retirarem do cálculo da base de cálculo os custos fixos e variáveis, bem como a depreciação e o frete, por não estarem previstas no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Com o valor do custo de produção de cada produto, calculado em cada mês, os autuantes calcularam a diferença a maior da base de cálculo constante em cada nota fiscal emitida pelo estabelecimento fabril e o consequente valor do ICMS que deve ser estornado pelo autuado. Neste cálculo eles consideraram a inclusão do valor do ICMS na formação da base de cálculo, nos termos do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, conforme pode ser observado na coluna “custo unitário” do demonstrativo denominado “custo transferência - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 07).

O ICMS foi considerado pelo autuante na formação da base de cálculo das transferências, para efeito de cálculo do valor do crédito fiscal que deveria ser estornado. Na coluna “f” do demonstrativo “custo de transferência – fábricas”, fl. 07, está claro que o valor do ICMS compõe a base de cálculo, conforme determina o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

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 **206891.3069/16-7**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$745.454,60**, 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, 19 de maio de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR