

A. I. N° - 206891.3062/16-2
AUTUADO - SOUZA CRUZ LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 21.07.2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0094-01/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO (fabricação de cigarros). 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 do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatadas as preliminares de nulidade da autuação. Rejeitado pedido de realização de diligência ou perícia fiscal-contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 01/12/2016, para exigir ICMS no valor de R\$3.663.629,19, além da multa de 60%, em razão da apuração da irregularidade, assim descrita: "*Utilizou 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 protocolo*". Consta ainda: "*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO do ICMS nas operações de ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração*".

O sujeito passivo apresenta defesa (fls. 67/78), através de advogado constituído, com instrumento de Procuração, substabelecimento, documentos de identificação (fls. 80/83).

Assevera que o auto de infração em epígrafe foi lavrado com amparo em Decisões do STJ, mas que são inaplicáveis ao presente caso; em decisões desse CONSEF relativamente à verificação da base de cálculo (custo da mercadoria produzida) nas operações interestaduais realizadas no período de janeiro a dezembro dos exercícios de 2012 e 2013, em que produtos de sua própria fabricação foram transferidos para a filial localizada neste Estado.

Diz que da Auditoria Fiscal resultou a acusação de que a autuada teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, a qual, de acordo com o entendimento fazendário, seria superior à estabelecida no inciso II, do § 4º artigo 13 da Lei Complementar 87/96.

Ressalta que o entendimento fiscal, que justificou a autuação, se baseia na equivocada interpretação ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao "*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*".

Diz que, segundo as autoridades fiscais, em linguagem bem simples, na soma do custo da matéria prima, utilizada na fabricação dos cigarros, posteriormente transferidos para unidades de vendas no Estado da Bahia, não deveriam ser incluídos os encargos de *depreciação*, considerando que a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto.

Explica que no relatório constante do presente Auto de Infração se verifica que os Auditores Fiscais se limitam às decisões do CONSEF/BA, proferidas em outros autos de infração, da mesma natureza, lavrados contra a empresa, ora autuada, que ainda não foram definitivamente julgados; se limitam a uma decisão do Tribunal de Justiça deste Estado, que ainda está sob recurso ao STJ, e a uma Manifestação da Procuradoria Fiscal da Procuradoria Geral do Estado, da qual transcrevem trechos e que, obviamente, sustenta a opinião do Estado.

Sublinha que todo o esforço dos autuantes foi no sentido de fazer prevalecer a regra imposta no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, enfatizando que em nenhum dos autos de infração lavrado contra os seus estabelecimentos, sobre essa mesma matéria, negou que, conforme a lei, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias *é o custo da mercadoria produzida, assim entendida, a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*.

Assinala ainda que o fato de o dispositivo acima mencionado estar inserido na legislação estadual (Lei nº 7.014/96, artigo 17, § 7º, inciso II), por si só, não é suficiente para legitimar a *“exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado teria direito”*.

Conclui que é equivocada a justificativa dada para a absurda exigência. Transcreve o trecho destacado pelos fiscais: *“Nesse diapasão, foi expurgada a rubrica que diz respeito a DEPRECIÇÃO DA UNIDADE DE PROCESSAMENTO FABRIL (UPF) – Depreciação de outros produtos – que está embutida no CUSTO VARIÁVEL, por não ser parte integrante nem de MATÉRIA PRIMA: nem de MÃO DE OBRA: nem de MATERIAL SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO (vide fls. Apontadas no índice que encabeça este A.I.).”*

Questiona a justificativa fiscal de buscar apoio para suas teses, nas decisões judiciais e administrativas. Com relação ao *RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9) do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)* diz que a mesma não tem efeito vinculante e não serve de amparo ao procedimento da autuação, ainda porque se trata de situação totalmente diferente da que se discute no presente processo, eis que se refere ao caso em que a empresa Nestlé efetuou transferências de suas mercadorias de sua fábrica em São Paulo para o seu Centro de Distribuição em São José dos Campos (SP) e daí para a sua Filial no Rio Grande do Sul, sempre adotando valor superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto, gerando apropriação indevida de crédito, com a diminuição do imposto a pagar no Estado de destino.

Deduz que não houve, nesse caso, saída valorizada pelo custo de produção para efeito de incidência do ICMS. Não há por parte do STJ qualquer referência ao que se discute nesse Auto de Infração, ou seja, sobre o que deve ser considerado como custo de matéria prima, que compõe o custo da mercadoria produzida.

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

Insiste que os autuantes se reportam ainda a uma decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que se refere à transferência interestadual de mercadoria importada, em que a

empresa adotava como base de cálculo do ICMS o preço de consumidor final, quando o correto seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, o que também nada tem a ver com custo de matéria prima e/ou custo de produção.

Diz ainda com relação às decisões do CONSEF, em processos que, mesmo sendo vencido, ainda não foram definitivamente decididas e, em nenhum deles, qualquer decisão com base em lei, sobre o que deve compor o custo de matéria prima de mercadorias produzidas. É este o cerne da questão *sub judice*. Define que, ao contrário do que insinuem os autuantes, essas decisões de Tribunais administrativos e judiciais, não se prestam na confirmação de acerto ou qualidade da Auditoria que ensejou a confusa autuação.

No mérito, ressalta que a Lei Complementar nº 87/96 prevê, no seu artigo 13, as diversas hipóteses de apuração da base de cálculo do ICMS, determinando especificamente que, para o caso em exame (transferências interestaduais), deve ser aplicado o parágrafo 4º, inciso II, segundo o qual a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Pontua que é importante enfatizar que nada há na legislação do ICMS, notadamente na citada Lei Complementar nº 87/96, que disponha sobre o que deve ser considerado como CUSTO DA MATÉRIA PRIMA, que compõe o custo da mercadoria produzida, que serve de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, como previsto no dispositivo citado.

Entende que buscando suprir essa lacuna, as empresas, em geral, buscam subsídio na legislação societária, em cuja Lei nº 6.404/76, se prescreve no art. 177, que a escrituração dessas empresas deverá obedecer aos preceitos da legislação comercial, da própria Lei nº 6.404/76 e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, em conformidade, aliás, com as regras de interpretação e integração da legislação tributária prescritas nos artigos 108 a 110 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, ressalta que a boa técnica contábil determina que, na apuração dos custos de produção, devem ser incluídas diversas rubricas, entre elas a *depreciação* e *outros encargos*. Diz que nessa mesma linha, está o artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 (transcreve o trecho).

Explica que para a produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), esta última com atividade industrial já encerrada, tais estabelecimentos receberam por transferências, o fumo que é processado pela própria empresa nas suas Usinas de Santa Cruz do Sul (RS), Blumenau (SC) e Rio Negro (PR), assim como materiais gráficos, como, por exemplo, rótulos e material de embalagem, que eram fabricados em estabelecimento também de propriedade da autuada, localizado no município de Cachoeirinha – RS.

Salienta que o custo desses insumos inclui os encargos de depreciação e outros, conforme prescrevem os princípios contábeis geralmente aceitos, que devem ser obedecidos pela autuada por força da Lei nº 6.404/76.

Observa que a LC nº 87/96 menciona os custos da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nada esclarecendo e/ou dispondo quanto à sua apuração, o que conduz à obediência aos princípios contábeis. Diz que também não determina a lei complementar que o custo desses insumos seja ajustado pela exclusão de determinadas rubricas, como pretende, ilegalmente, a Fiscalização.

Argumenta que nem poderia ser de outra forma, na medida em que de acordo com o artigo 110 do Código Tributário Nacional, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceito e formas de direito privado. Assim, é vedada a legislação tributária distorcer conceito de custos de produção, tal qual concebido pela legislação societária e pelos princípios contábeis.

Diz que é fundamental deixar claro que tem cumprido rigorosamente o que dispõe a LC nº 87/96 quanto à base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de insumos de produção

própria para as fábricas de cigarros e destas para os depósitos de vendas, tendo em vista que, em cada uma dessas etapas, o ICMS é sempre calculado sobre o custo da mercadoria produzida — como determinado pela lei —, que corresponde à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Insiste que os autuantes é que se confundiram quanto ao custo de produção e a base de cálculo do ICMS, sustentando que: “... *os gastos depreciação devem ser expurgados para efeito de determinação de base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal.*”

Aduz que 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, sendo todos estabelecimentos pertencentes à autuada, são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticados.

Registra que tivessem os Auditores verificado as notas fiscais emitidas pelos distintos estabelecimentos, teriam constatado que, nas operações em apreço, o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras, pois o que gerou o equivocado entendimento dos autuantes foi o fato de que, ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas, partiu do custo contábil de todos os insumos que são utilizados no processo de produção, sendo, nesse custo, incluídas as parcelas de depreciação e outras, consoante os preceitos societários e contábeis já referidos.

Completa que apurado o custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica, são expurgadas, para efeito de incidência do ICMS, nas transferências interestaduais, todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96. Conclui que não há qualquer infração quanto à fixação da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de cigarros para seus estabelecimentos, no Estado da Bahia.

Discorre sobre o entendimento de outros Estados sobre a matéria, aduzindo que, no Estado da Bahia, mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 052/2013, transcrita no auto de infração, não se normatizou o que se deve considerar como custo da mercadoria produzida.

Define, portanto, que a Lei não a obriga, para efeito do cálculo do ICMS, a expurgar do custo da matéria prima, do material secundário e acondicionamento que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha esse custo de produção, como já anteriormente referido. A exigência fiscal de expurgar depreciação e outros custos viola preceitos legais e contábeis, a garantia constitucional do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Pede o julgamento integralmente improcedente do auto de infração.

Na Informação Fiscal prestada (fls. 112/159), os Auditores Fiscais discorrem suas considerações iniciais, pontuam que objetivam identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia, ora instalada, na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Explicam que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - PAF é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Nessa ordem, fazem a derivação do positivado ordenamento jurídico, a partir da Constituição Federal do Brasil, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes, aduzindo que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 especifica o ICMS, estatuinto que cabe

à lei complementar fixar a base de cálculo desta e outras espécies tributárias (art. 146, III, “a”).

A partir daí, 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.

Reiteram que tal lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. A legislação do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96 - art. 17, § 7º, II e o Regulamento do ICMS baiano - art. 56, inciso V, letra “b”) trazem essa mesma definição, repetindo literalmente a LC nº 87/86.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Sublinham que a importância deste fato é de tal ordem que, se incorrer em erro, pagando imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Nesta senda, pede que examine, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Defendem que para se encontrar a melhor resposta para a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, atendendo a ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; a adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional - CTN; as regras dispostas na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reiteram as informações sobre a autuação, descritas no corpo inicial do Auto de Infração; sobre as alegações defensivas, ressaltando que não houve alegação de nulidade.

Contestam as alegações defensivas de que as decisões judiciais exemplificadas na presente autuação, não se aplicam ao caso concreto, aduzindo que, ao contrário, o Acórdão do STJ é claro ao determinar que a base de cálculo, nas operações em debate é formada pelo somatório da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Sobre a igual alegação de que a boa técnica contábil determina que nos custos de produção, deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas depreciação e outros encargos e ainda que nas transferências de fumo e produtos gráficos para as fábricas de cigarros, dizem que o ICMS não incidiu sobre as parcelas de depreciação e outros; sobre ainda o entendimento que outros Estados (tais como SP e RJ) fixaram entendimento de que o custo previsto na LC 87/96 é exemplificativo, dizem que são decisões circunstanciais.

Esclarecem que a própria autuada confirma, quando da apresentação da Impugnação, que o custo dos insumos para fabricação do cigarro (fumo, rótulos e material de embalagem) inclui os encargos de depreciação e outros conforme prescrevem os princípios contábeis. Admite o autuado que a LC nada esclarece e/ou dispõe quanto à apuração de cada um dos insumos e que o custo destes insumos deve ser ajustado pela exclusão de determinadas rubricas.

Concluem que o entendimento do autuado é que a DEPRECIÇÃO sofrida nesta etapa da produção compõe a matéria-prima quando transferida.

Observam que, apesar da declaração do autuado de obediência rigorosa ao que estabelece a Lei Complementar, com relação à base de cálculo, no caso em concreto, através de cópia do seu DIPJ de 2011 – ano-calendário de 2010, vê-se claramente o item 10 “Encargos de Depreciação, Amortização e Exaustão” compõe o “CUSTO DOS PRODUTOS DE FABRICAÇÃO PRÓPRIA VENDIDOS”. A Receita Federal do Brasil (RFB) determina que na rubrica COMPRA DE INSUMOS constante da DIPJ deve ser preenchida apenas com o somatório de MATÉRIA PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO e EMBALAGEM, ficando claro que a depreciação deve ficar fora; existe um campo próprio na DIPJ para ser preenchida com os dados da depreciação.

Assinalam que o representante do autuado comete o equívoco de não perceber que os valores de depreciação e manutenção devem ser expurgados, durante o processo fabril.

Chamam atenção que o autuado tenta de qualquer maneira vincular a depreciação ocorrida na fábrica de cigarros à depreciação, que se materializa quando do processamento da matéria prima (fumo), pois inclui a depreciação da Unidade de processamento de Fumo (UPF) no custo da matéria-prima e, para tanto, reporta-se à Lei nº 6404/76 com as definições de custo de produção contábil bem como no artigo 290 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3000/99 (versa sobre o custo de produção de bens e serviços).

Afirmam que não estão discutindo o custo de produção contábil, que não é objeto deste Auto de Infração; que o autuado menciona tanto a Lei nº 6.404/76 como o que está contido no Decreto nº 3000/99; que o autuado utiliza duas formas de argumentos em sua defesa: o faz de forma *taxativa*, recorrendo todos os elementos contidos nas mencionadas leis ao “*pé da letra*” e, ao examinar a Lei Complementar 87/96 (artigo 13, § 4º, inciso II), o faz de forma *exemplificativa*, pois entende que, além daqueles elementos mencionados, deve-se incluir despesas como a depreciação. Portanto, utiliza dois pesos e duas medidas para favorecer a sua teoria e a sua defesa.

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

Sintetizando as argumentações, o debate importa na inclusão ou não no custo da matéria prima (fumo) da depreciação das máquinas da Unidade de processamento de Fumo, quando das transferências para a fábrica de cigarro. Dizem que isso pode ser visto às folhas 50 a 51v, no fluxo de produção – PROCESSO PRODUTIVO, onde consta: Produção Gráfico; Produção Filtro; Produção CAE (Central de Aromas e Essências); e a Produção DEER (Pó de fumo reprocessado).

Explicam que nos dois gráficos, se verifica que o processo produtivo é totalmente integrado, inseridas em todo o processo produtivo, as produções das unidades de processamento de fumos e outras. Indagam como desconsiderar (pois embutida no custo da matéria-prima “fumo”) e não fazer o expurgo (com base na LC 87/96) da depreciação contida na unidade de processamento de fumo (UPF) e expurgar tão-somente a depreciação dos equipamentos da fabricação dos cigarros? Concluem que essa é a pretensão do autuado.

Ressalta que o autuado nada menciona com relação ao não expurgo do custo de transferência da parcela ref. a “DESPESAS OUTROS” (MANUTENÇÃO, ALUGUEL, SEGUROS etc.) que também fere frontalmente a supracitada LC 87/96.

Sobre o Demonstrativo de depreciação dos anos de 2012 e de 2013 (fls. 38 e 39), destacam que se trata do mesmo valor consignado nas “Linhas 14 e 15 da Ficha 04A DIPJ 2013 e 2104 – anos calendário 2012 e 2013 (fls. 52/61). Dizem ainda que às fls. 38 encontra-se registrada a segregação da depreciação cigarro e outros produtos (fumos).

Informam ainda que o autuado, sem desconsiderar a rubrica “*depreciação*”, inseriu o valor de depreciação de “*outros produtos*”, no custo de transferência, fazendo-o constar na rubrica

“custo de matéria prima”- fumo, portanto, inseriu o valor de depreciação no preço de transferência (como mostram os demonstrativos indicados no índice desta Autuação).

Indagam, por analogia à Legislação do Imposto de Renda, da análise das DIPJ,s 2013 e de 2014, anos calendário 2012 e de 2013, seguindo a argumentação do autuado, verifica-se que não foi feita a inclusão da depreciação de *“outros produtos”* na Linha 01 - Estoques no Início do Período de Apuração e o faz de forma apartada na “Linha 14 - Ficha 04A DIPJ 2013 e 2014 – anos calendário 2012 e 2013”?

Respondem que o comportamento defensivo é totalmente destoante, no argumento.

Sobre a alegação do autuado de que *“teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de TODOS os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final”*, respondem que o contribuinte deve obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS:

Reiteram o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, repetindo que a LC nº 87/96, em seu 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”*.

Isso posto, não se admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Deduzem que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Com relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não se têm as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Nesse sentido, quando esse valor (despesa com FRETE-CIF), incluído na base de cálculo das transferências, também foi expurgado. Não foi considerado para fazer parte da base de cálculo (art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96), pois não mais diz respeito ao custo de produção, e sim, de uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Nesse sentido, transcrevem o RE 707.635/RS do STJ.

Sobre o papel da Lei Complementar, citam a doutrina do Prof. Alexandre Freitas. Discorrem sobre a definição dos efeitos tributários pelas leis tributárias (artigos 109 e 110 do CTN). Por tais institutos fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, observa ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado (DIREITO EMPRESARIAL). Nessa hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Transcrevem trechos de um trabalho desenvolvido pela Faculdade de Ciência Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), estabelecendo definição e diferença entre *“matéria-prima”* (MP) e *“material secundário”* (MS) e demais elementos básicos do custo industrial.

Destacam resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. [Romualdo Batista de Melo](#) (MELO, Romualdo Batista de Melo para sedimentar o entendimento sobre tais elementos, servindo-se da doutrina de Leone e Leone (LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra, professor Creso Cotrim. Sintetizaram, a final, os 4 elementos do custo de produção:

matéria prima, secundária, mão de obra e acondicionamento.

Sobre energia elétrica, destacam a sumula 12 do Conselho de Contribuinte da Receita Federal; a Consulta 090/00, respondida pelo Fisco do Paraná.

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. A questão da imprescindibilidade da energia elétrica também não pode ser avocada para justificar o seu enquadramento como matéria-prima ou material secundário, visto que, da mesma forma, o maquinário também é imprescindível para que ocorra a produção (por exemplo).

Pontuam que nem mesmo o direito ao creditamento do ICMS pode servir de parâmetro para enquadrar a energia elétrica como matéria-prima ou como material secundário, haja vista que a MÃO-DE-OBRA NÃO DÁ DIREITO A CRÉDITO de ICMS e faz parte da base de cálculo prevista na multi-citada LC 87/96.

Discorrem sobre as impropriedades contidas na legislação mineira; do Estado de São Paulo (decisão CAT 5); sobre a resposta à consulta 056/2002, também do Estado de Paraná; sobre as jurisprudências dos tribunais regionais e superiores; dos conselhos de contribuinte estaduais; dos diversos Autos de Infrações, lavrados contra esse mesmo autuado; do STJ; do STF.

Concluem que tanto o STJ como o STF já pacificaram entendimento que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita quanto a definição da extensão da base de cálculo do imposto. Discorrem sobre a “contabilização das rubricas ENERGIA ELÉTRICA E DA DEPRECIÇÃO”, considerando as decisões do CONSEF.

Ressaltam que, regra geral, a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Colaciona, nesse sentido, a decisão do CONSEF, no acórdão CJP nº 0082-12/12; decisão do PAF 206891.0005/12-5; junta Parecer Jurídico exarado pela PGE, no Auto de Infração nº 206891.0040/13-3 – Nestlé Brasil Ltda., mantendo o mesmo entendimento da fiscalização.

Nas considerações finais, pontuam que a questão debatida neste PAF. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Reiteram as discussões havidas ao longo dos autos, sustentando que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Afirmam que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento). Isso posto, que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Aduzem que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro lado,

salientam que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Em face do expendido, dizem que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste trabalho.

Pedem a procedência integral do presente Auto de Infração.

VOTO

O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96.

Trata-se de operações de transferência de cigarros para a filial localizada nesse Estado da Bahia, cujo fulcro da discussão tributária importa na inclusão ou não no custo da matéria prima (fumo) da depreciação das máquinas da Unidade de processamento de Fumo, quando das transferências para a fábrica de cigarro e, em seguida, nas aludidas transferências interestaduais, excluídas as rubricas "*depreciação*", "*combustíveis*", "*energia*".

A exigência abarca o período de janeiro a dezembro de 2012 e 2013, totalizando R\$3.663.629,19, mais acréscimos legais, dentre eles a multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, alega apenas o autuado que decisões dos Tribunais administrativos e judiciais, não se prestam na confirmação de acerto a Auditoria que ensejou a confusa autuação e que expurgar a depreciação e outros custos viola preceitos legais e contábeis, a garantia constitucional do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Entendo que formalmente o Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Não houve qualquer cerceamento aos diretos de defesa do contribuinte, tendo em vista que o procedimento fiscal foi manejado de forma regular, em respeito ao devido processo legal e os demais princípios constitucionais que informam o direito de tributar. A autuação se encontra devidamente fundamentada, oportunizando ao autuado exprimir sua concordância ou não com os fatos apontados como irregulares, o que, inclusive, o fez, da forma e com os elementos de que dispunha ou entendeu necessários, na defesa das suas teses.

As questões materiais suscitadas no presente Auto de Infração serão apreciadas no mérito.

A acusação tributária é que houve a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de entradas por transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II).

Os detalhamentos das operações constam no corpo do próprio Auto de Infração, demonstrativos dos débitos acostados aos autos e nos papéis de trabalho, traduzindo que ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos dessa empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.

É cediço que base de cálculo do ICMS é matéria de reserva legal. No caso em concreto, diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas

transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A redação do dispositivo em apreço é esta:

“§ 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;”

Alega o autuado que a Lei Complementar nº 87/96 não dispõe sobre o que deve ser considerado como CUSTO DA MATÉRIA PRIMA, que compõe o custo da mercadoria produzida, base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias; portanto, os princípios contábeis geralmente aceitos, o RIR (Decreto nº 3.000/990), Lei nº 6.404/76, determinam que, na apuração dos custos de produção, devem ser incluídas diversas rubricas, entre elas a *depreciação* e *outros encargos da produção*.

Explica que para a produção de cigarros, as fábricas de Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), receberam, por transferências, o fumo que é processado nas suas próprias Usinas de Santa Cruz do Sul (RS), Blumenau (SC) e Rio Negro (PR), além materiais gráficos, rótulos, embalagem; o custo desses insumos inclui tais encargos, que devem ser obedecidos, até mesmo por força legal.

Informam os Auditores que o contribuinte incluiu no seu custo de produção os encargos de depreciação, amortização, exaustão, manutenção, que não foram expurgados, ao manter a depreciação da Unidade de processamento de Fumo (UPF) no custo da matéria-prima.

Depreciação é um termo contábil que designa a diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Não há dúvida que constitui um custo de produção. Porém nem todos os custos de produção podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “*custo da mercadoria produzida*” deve ser entendida “*a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*”.

Ocorre que não é todo e qualquer custo de produção que deva compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Depreciação de bens do ativo imobilizado, demais custos de manutenção não se enquadram no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo § 4º da lei complementar.

Foi apreciado que os papéis de trabalho juntados aos autos comprovam que, na apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas para estabelecimentos da empresa situada no Estado da Bahia, foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento, a exemplo de depreciação amortização, exaustão, manutenção, aluguel, seguros, etc, corretamente glosados pela fiscalização. Portanto, não se trata de definição contida na legislação do que deve ser considerado, ao alvitre do interessado, mas, sim, a limitação estabelecida no art. 13, §4º da LC 87/96, com respaldo do disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Não tem razão igualmente o autuado no argumento que obedeceu os princípios contábeis geralmente aceitos, que deva haver uma interpretação extensiva da legislação, com aplicação subsidiária da Lei nº 6.404/76 ou no artigo 290 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, pois, a interpretação do quanto determinado na LC 87/96 deve ser restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual e aplicar normas contábeis complementares com interpretação ampla, poderia gerar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado

art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Justamente até para que se efetive o princípio da não cumulatividade do imposto.

O direito não assiste ao impugnante na alegação de que as decisões judiciais coladas aos autos, não se aplicam ao caso concreto, considerando que as mesmas fazem referências aos diversos aspectos do tema tratado e o Acórdão do STJ enfatiza que a base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais é formada pelo somatório da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Logo, tendo o remetente destacado ICMS em valor superior ao devido nas operações de transferência, fica sujeito a glosa do crédito fiscal, visto que reflete em apuração do ICMS a menos no estabelecimento destinatário das mercadorias, consoante o disposto no art. 93, § 5º, I e II, do RICMS/97 (a partir de 01.04.2012, art. 309, § 7º, do RICMS/12)

Ressalto que este entendimento tem sido prevalente nas decisões deste Conselho, a exemplo das decisões proferidas nos Acórdãos CJF 275-11/11; CJF 093-11/11; CJF 322-11/11 e CJF 337-12/12, que trata da mesma matéria e mesma empresa, muito embora alguma destas decisões tenha dado provimento parcial, na essência, manteve o entendimento de que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), segundo delimitação estatuída no art. 13, §4º da LC 87/96.

Considero caracterizada a infração.

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 **206891.3062/16-2**, lavrado contra **SOUZA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.663.629,19**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR