

A. I. N° - 206891.3056/16-2  
AUTUADO - COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA  
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 01. 09. 2017

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0140-01/17**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** 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 nº 87/96 e apropriação indevida de crédito fiscal pelo autuado. A base de cálculo deve ser o custo de produção, previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ainda que a mercadoria tenha sido remetida de estabelecimento comercial da mesma sociedade empresária que a tenha fabricado. Lançamento tributário revisto em razão do autuado já ter estornado crédito fiscal no percentual de 2%, referente à diferença entre a alíquota interestadual nas aquisições oriundas do Estado de Goiás e a interna de 10%, por ser o autuado signatário do termo de acordo previsto no Decreto nº 7.799/2000, bem como em razão da revisão dos itens vinculados à rubrica “material secundário” que não deveriam compor a base de cálculo nas transferências interestaduais. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/11/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$589.305,88, 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 nº 87/96 (01.02.23), ocorrido nos meses de janeiro a novembro de 2012, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes afirmam que este auto de infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 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, material secundário (energia térmica, gás, óleo BPF, lenha,

material de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório), energia elétrica e depreciação.

Disseram que foram expurgadas as rubricas energia térmica, gás, óleo BPF, lenha, material de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório, energia elétrica e depreciação.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 52 a 65. Diz que promove em suas fábricas localizadas no Estado de Minas Gerais e Goiás a industrialização do leite e seus derivados. A sua produção é distribuída para os seus diversos estabelecimentos espalhados em todo o Brasil, tal como o situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias no Estado da Bahia.

Reclama que, no “demonstrativo do custo unitário”, o item material secundário foi integralmente excluído da apuração fiscal. Alega que a coluna K do demonstrativo, que indica o custo considerado pelo Auditor na apuração da base de cálculo da transferência, resulta da soma apenas das colunas A (matéria-prima), B (Embalagem) e C (mão de obra).

Informa que detalhou por e-mail, no dia 24/04/2014, que o item material secundário é composto dos materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, como estabilizantes, corantes, conservantes, edulcorantes, fermentos, aromas, citratos, fosfatos, complexo de vitaminas, bicarbonatos, maltodextrina, amido, lecitina, lactase, pectina, dextrose, fibra vegetal, aditivo polifostato, coagulante, cloreto de cálcio, mix de vitaminas, proteínas, carboximetilcelulose, premix lactato, fita crepado, fio de cobre. Por isso, entende que o auto de infração deve ser nulo, pois excluiu integralmente o item material secundário, especialmente porque o referido item não se resume a energia térmica, gás, óleo, lenha, material de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório.

Explica que em relação ao período autuado, já realizou estorno de crédito no percentual de 2% dos produtos originários de Goiás, em razão de Regime Especial que limita o crédito de ICMS a 10%. Assim, conclui que ocorreu glosa a maior no lançamento fiscal, pois não foi considerado os valores que já foram estornados.

Salienta que a Lei Complementar 87/96 regulamenta em seu artigo 13, §4º, acerca da base de cálculo a ser adotada nas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, distinguindo a base de cálculo para cada hipótese prevista. Alerta que as mercadorias recebidas do Estado de Minas Gerais são provenientes de Centros de Distribuição, razão pela qual, a base de cálculo a ser adotada é a prevista no artigo 13, § 4º, inciso I, e não o inciso II como adotado na autuação.

Entende que se a Lei Complementar estabelece como base de cálculo para o estabelecimento comercial o valor da entrada mais recente, o estabelecimento CD da Impugnante, ao adotar como base de cálculo da transferência interestadual, o valor pago ao estabelecimento industrial, atendeu ao disposto na LC, sendo totalmente ilegal o presente estorno do crédito.

De acordo com o autuado, por valor da entrada mais recente há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido em data mais recente mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Lembra que o art. 11, § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece a autonomia dos estabelecimentos do mesmo titular.

Em relação às transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, por se tratar de estabelecimento industrial, o autuado explicou que no processo industrial a energia é indispensável na combinação dos fatores de produção, e que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 33, II, “b”, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial. Assim, entende que os gastos com energia elétrica e energia térmica consumidas no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme estabelecem as normas contábeis em vigor e a Lei Complementar 87/96.

Em relação aos demais custos de depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, o autuado alerta que os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON definem claramente o que é "custo" e "custo de produção".

Conclui que, segundo a NPC 22 do IBRACON, enquadra-se no conceito de "custo de produção" a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Lembra, ainda, que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis editou o Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito.

Salienta que, de acordo com Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap.2, p.46), os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda são "custos de produção". Assim, os gastos com depreciação, material de laboratório e energia térmica devem compor o custo de produção na condição de material secundário.

Alega que no art. 43 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais foi definido que o que se entende por custo de produção, relativo a mão de obra, envolve o custo tanto com pessoal como com máquinas, sendo que no caso das máquinas deve-se considerar as despesas com materiais de higienização de equipamentos industriais, materiais de laboratórios e depreciação.

O autuado reclama que, de acordo com o artigo 100, I e parágrafo único do CTN, ainda que fosse devido algum estorno de crédito de ICMS, nenhuma multa ou juros poderiam ser cobrados, já que a apuração da base de cálculo da transferência foi feita com estrita observância da norma de regência.

Entende que a norma aplicável para a definição da base de cálculo na saída de mercadoria é a legislação do Estado de origem da mercadoria, ou seja, Minas Gerais e Goiás. Ou seja, a base de cálculo nas transferências não foi apurada de acordo com a vontade da Impugnante, mas em estrita observância às normas vigentes no Estado de origem, razão pela qual as multas e juros não podem ser exigidos.

O autuado conclui pedindo o cancelamento integral do auto de infração e, caso assim não se entenda, requer a reformulação do crédito tributário para considerar os valores já estornados no percentual de 2% sobre as mercadorias procedentes de Goiás e também para cancelar a multa e os juros, nos termos do artigo 100 do CTN.

Os autuantes, em contrapartida, alegam das fls. 162 a 205 que foram produzidos novos demonstrativos visando o ajuste da alíquota para 10% referente às operações oriundas de Goiás, em virtude do termo de acordo dos atacadistas que o autuado é signatário; e também em decorrência do autuado ter atendido à intimação para abrir a composição da rubrica material secundário que resultou em exclusão de apenas 11 itens dos 41 existentes: item 29 gás combustível natural; item 30 água; item 31 cavaco/lenha; item 32 óleo combustível; item 33 soda cáustica, item 34 ácido nítrico; item 35 complexo orgânico coagulante; item 36 desinfetante; item 38 sanitizante; item 39 detergente e item 41 hipoclorito de sódio. Assim, reduziu o presente lançamento tributário para R\$273.359,53.

Em relação ao valor da base de cálculo a ser adotada nas transferências oriundas de estabelecimento comercial com mercadorias produzidas pela própria empresa, os autuantes lembram que a Procuradoria Geral do Estado (PGE), em parecer da lavra de Dra. Leila Von Ramalho, emitido em 28/07/2011, explicou que, segundo o entendimento exarado pelo STJ, a definição da base de cálculo como sendo o custo de produção deverá se dar pela identificação da atividade industrial que caracteriza a sociedade empresária como um todo, sendo irrelevante que

a mercadoria tenha saído diretamente do próprio estabelecimento fabril ou tenha passado anteriormente por alguma outra filial. Lembram que foi editada a Instrução Normativa nº 52/13 alinhada com o parecer emitido pela PGE e que também foi o entendimento do CONSEF nos acórdãos CJF 0097-11/14, 0373-12/14 e 0198-11/14.

Os autuantes ressaltam que a base de cálculo nas transferências não é composta por todos os elementos de custo de produção, mas de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, 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.

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 1.109.298-RS) que entende que a interpretação do art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 deve ser restritiva, pois foram estabelecidas bases de cálculo específicas. Cita, também, 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 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 conceitou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes levantam questão acerca da possibilidade da dispensa da multa em razão da edição da Instrução Normativa nº 52/13 que teve caráter meramente interpretativo, o que poderia ser enquadrado no disposto no inciso I do art. 106 do CTN.

Os autuantes lembram que o auto de infração nº 206891.0005/09-5, referente ao exercício de 2005, lavrado contra o autuado, em que foi literalmente igual ao presente, foi integralmente quitado. Por fim, requerem a procedência parcial do auto de infração no valor de R\$273.359,53, conforme demonstrativo das fls. 206.

O autuado voltou a se manifestar das fls. 232 a 234. Reitera todas as alegações contidas em sua defesa, notadamente porque restou demonstrado que os itens não admitidos integram o custo das mercadorias, e como tal, tendo em vista a legislação de regência, fazem parte da base de cálculo adotada nas transferências.

Diz que todos estes valores representam gastos incorridos para a produção, e não pela produção. Ou seja, sem tais elementos, os produtos não poderiam ser fabricados, sendo os mesmos essenciais e indispensáveis, o que permite classifica-los como material secundário.

Acrescenta que o simples fato de ter adotado como referência a legislação vigente no estado de origem das mercadorias, afasta a aplicação das penalidades, não sendo adequado punir o contribuinte que não poderia adotar procedimento diverso.

Assim sendo, requer o integral cancelamento do auto de infração, pois os estabelecimentos da Impugnante, remetentes das mercadorias adotaram a base de cálculo correta para as operações interestaduais e, caso assim não se entenda, que seja reformulado o crédito tributário para cancelar a multa e os juros, nos termos do artigo 100 do CTN.

Os autuantes prestaram nova informação fiscal à fl. 238, reiterando os termos da manifestação das fls. 162 a 228.

## VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O 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 apropriado.

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 redefinir-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 compõem 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 MagnaCarta.

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 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.

As consultas respondidas pelo fisco de outras unidades da Federação buscam a interpretação da legislação tributária produzida em seu Estado, não necessariamente servindo de base para interpretação da legislação federal, ainda mais quando o texto regulamentar acrescentou itens do custo de produção que não estavam expressamente previstos na legislação federal, buscando uma interpretação extensiva da norma.

Concordo com as retificações propostas pelos autuantes no demonstrativo de débito em razão do autuado ser signatário do termo de acordo dos atacadistas e por não ter sido apropriado por ele o valor correspondente ao percentual de 2% do valor das aquisições oriundas de Goiás, referente à diferença entre a alíquota interestadual de 12% e a interna de 10%.

Também reconheço como correta a retificação do demonstrativo visando a exclusão apenas dos seguintes itens vinculados à rubrica material secundário: gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitizante, detergente e hipoclorito de sódio, conforme arquivos denominados “DEM do Custo Unitário Mensal da rubrica Material Secundário cfe. LC 8796 - 2012 – Fábricas” e “Itambé e Coop. Prod. Função Itens Custo”, em CD à fl. 223

Também não se pode admitir que depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório e energia elétrica sejam considerados matéria-prima ou material secundário, pois não são consumidos em contato direto com o produto. Este é o entendimento do CONSEF em vários julgados, como o Acórdão CJF nº 0250-11/09. Ainda que seja legítimo a apropriação dos créditos fiscais vinculados às entradas de energia elétrica e bens do ativo para compensação com débitos fiscais, os gastos com essas entradas não podem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais por força do caráter restritivo da norma federal

que estabelece apenas os custos classificados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento na sua formação.

Os autuantes recalcaram 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, retirando os valores relativos a gastos que não se enquadram 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.

Em concordância com o parecer emitido pela PGE, entendo que, sendo a mercadoria produzida pela mesma sociedade empresária, é irrelevante se a mercadoria saiu de um estabelecimento comercial ou industrial para que seja aplicada como base de cálculo o custo de produção.

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 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 lei” do demonstrativo denominado “REL custo transferência 2012 - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 223).

Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. Como o presente Auto de Infração foi lavrado três anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$273.359,53, conforme demonstrativo à fl. 206.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.3056/16-2, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$273.359,53**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS- PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA- JULGADOR