

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0014/08-6
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0299-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23/12/2008

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0387-12/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Interpretação restritiva desses conceitos para fins de definição da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que declarou a Procedência do Auto de Infração lavrado para exigir ICMS no valor de R\$35.181,43, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de 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, conforme detalhamento registrado no mesmo.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou impugnação (fls. 54 a 71), e a JJJ decidiu a lide exarando o voto a seguir transcrito:

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (31/03/2003 a 31/07/2008), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Inicialmente, cabe ressaltar que tendo sido lavrado Auto de Infração em 17/06/08 e cientificado o autuado em 27/06/08, parece que o impugnante quis indicar como fatos geradores incorridos na operação de decadência, o período de 01/01/03 a 27/06/03 e não do período de 01/03/03 a 31/07/08, na forma que foi indicado na defesa à fl. 56.

O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

“Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/03 a 31/12/03 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/09. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o Fisco baiano desconsiderou a legislação adotada pelas outras unidades da Federação o que no seu entendimento implica em infringência ao art. 142 do CTN, e dos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos 5º, II e 150, I da CF. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), o que não configura desrespeito à legislação do Estado de origem, tendo em vista que esta legislação é hierarquicamente inferior à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na LC 87/96.

Consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias de demonstrativos elaborados pela fiscalização, com base em notas fiscais expedidas por estabelecimentos e que foram escriturados nos livros do estabelecimento autuado. Neste caso, não há necessidade de requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião relativa a documentos escriturados na sua contabilidade.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

Quanto à alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, não pode ser acatado, tendo em vista que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e

consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Ressalto que a Decisão contida no REsp 343.800-MG do STJ não pode ser abalizada como parâmetro para a questão deste processo, tendo em vista que aquela Decisão reporta-se a exigência de estorno de crédito em decorrência de saída subsequente com redução de base de cálculo, enquanto a questão ora discutida é do destaque a mais do imposto na nota fiscal do Estado de origem e apropriação de crédito fiscal a mais que o previsto em Lei no Estado de destino, não se tratando de vedação de crédito fiscal em decorrência de isenção ou não incidência.

Além do mais, convém ressaltar que o Supremo Tribunal Federal reformulou o seu posicionamento sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo, no sentido de considerá-la como uma espécie de isenção parcial do imposto, conforme decisões contidas no AI-AgR 449051/RS em 29/06/2006 e AI-ED 497755/PR em 13/12/2005 no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal.

Relativamente ao questionamento defensivo de que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, faço as seguintes considerações a exemplo da:

- 1) Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”;*
- 2) Da redação dada pelo art. 43 do RICMS do Estado de Minas Gerais (Dec. 43.080/2002), que denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas, consubstanciada no resultado da Consulta 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, teço as seguintes considerações.*

Conforme ressaltado pelos autuantes, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 210 páginas, contido no CD à fl. 9, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 11 a 34) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;*
- 2) No mencionado demonstrativo foram relacionadas notas fiscais emitidas de estabelecimentos industrial localizados nos Estados de São Paulo, Paraná, Santa Catarina, Mato Grosso e Rio de Janeiro;*

Com base na declaração emitida pela empresa em atendimento à intimação, cuja cópia foi juntada à fl. 44, na qual informou que o valor do frete incidente nas operações de transferências no período de 2002 a 2006, foi de R\$0,1630 por quilo.

No demonstrativo juntado às fls. 11 a 34, expurgaram da base de cálculo das operações de transferências, o valor do frete contratado em operações CIF, ressaltando que tal procedimento foi adotado, em vista do contribuinte não ter apresentado os respectivos custos fixos ou o fez com incorreções.

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento do autuado de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é a estipulada na legislação do Estado de origem das mercadorias, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Paraná, São Paulo, Ceará e Santa Catarina, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito no item 9, transcrito à fl. 67, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;*
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;*
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.*

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado, deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado do período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significativa, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência

do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

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.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 67) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

“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;*

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando 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 Consumidor.

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente produziria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJE 210-11/04; CJE 409-11/03 e CJE 340-11/06.

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, foi expurgado da base de cálculo das transferências os valores relativos a frete CIF. Concluo que os valores relativos a este item não se enquadra como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário o contribuinte, através de seus advogados, inicialmente fez uma breve exposição da acusação fiscal e da Decisão de 1º grau.

Em seguida, argüiu a preliminar de decadência, vislumbrando ofensa ao art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), aduzindo que a Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, alínea “b”, dispôs expressamente que somente lei complementar pode estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, se opondo à Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, que se estribou na lei ordinária estadual, mais especificadamente no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81). Mencionou decisões do STF, relacionados ao prazo decadencial das contribuições previdenciárias, no sentido do afastamento do prazo decenal.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração pela não utilização da legislação do Estado de origem de mercadorias na apuração da base de cálculo das transferências de mercadorias. Disse haver ofensa ao art. 142 do CTN e aos art. 5º, II e 150, I, da CF, haja vista que o contribuinte, respeitando a legislação do Estado de origem, apurou o ICMS corretamente. Declarou que o fisco baiano deveria utilizar-se do devido processo legal e contestar perante a corte suprema a lei da outra unidade federada. Transcreveu trechos do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, onde constam as disposições atinentes à composição da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, envolvendo os conceitos de matéria-prima, material secundário e mão de obra, dividida em humana e tecnológica, além do conceito de acondicionamento. Reiterou que o autuado cumpriu a legislação a que estava vinculada, no momento da saída das mercadorias, fato desconsiderado pelo autuante, ensejando a anulação do lançamento fiscal.

Discorreu acerca do princípio da não-cumulatividade do ICMS e da vedação do crédito, sustentando que o crédito tributário objeto da autuação não poderia ser vedado pelo fisco baiano, posto que o valor cobrado no Estado de origem foi efetivamente pago pelo contribuinte, que não pode ter seu direito suprimido a não ser nas hipóteses de isenção e não-incidência do imposto. Citou doutrina e jurisprudência vinculados à aplicação desses princípios.

Argumentou, em seguida, que o autuado agiu com acerto na apuração do preço de transferência que serviu de base de cálculo do ICMS, visto que os Estados de origem das mercadorias, que são competentes para legislar sobre a matéria, pensam e interpretam o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 de forma diferente do Estado da Bahia, a exemplo do que ocorre no Estado de São Paulo, que através de Decisão Normativa – CAT 05/05, discriminou os elementos que comporiam o “custo da mercadoria produzida”, de forma que a enumeração da lei foi considerada por aquela unidade da Federação como exemplificativa e não taxativa. Já o Estado de Minas Gerais, em seu Regulamento, também fixou um entendimento mais ampliativo que o Estado da Bahia, computando no item matéria-prima, os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção; na rubrica material secundário, considerou os materiais e insumos consumidos direta ou indiretamente na produção, inclusive energia elétrica; no conceito de mão-de-obra, albergou a mão de obra humana, própria e de terceiros, utilizada direta ou indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários, além da mão-de-obra tecnológica, envolvendo os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros; já no item acondicionamento estariam inseridos todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Afirmou ainda que a legislação mineira autoriza a incorporação dos custos incorridos no período de inatividade, sobre os produtos em elaboração ou acabados. Corroborando esse entendimento o

órgão consultivo da SEFAZ-MG se posicionou no mesmo sentido do Estado de São Paulo, adotando uma interpretação ampliativa e não taxativa.

Em seguida o recorrente descreveu todas as etapas do seu processo produtivo, envolvendo a produção de rações animais, cria e engorda, abate, frigorificação e industrialização das carnes, para sustentar que todos os custos com a produção de matérias-primas, em cada fase, e somente eles, são computados para a composição do valor de transferência das mercadorias.

Discorreu, mais a frente, acerca do conceito de custo de produção, dizendo que o mesmo não é próprio do ICMS, mas sim do imposto de renda. Transcreveu dispositivos do Regulamento do IR, contidos no Decreto nº 3000/99, para dizer que o custo de produção é composto pela soma dos custos de aquisição de matérias-primas, material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos. Afirmou que a interpretação técnica do RIR/80, feita pela empresa de auditoria Artur Andersen e pela FIECAFI, órgão ligado à Universidade de São Paulo, é no sentido de que todos gastos para obtenção de matéria-prima, bem como gastos com manutenção, depreciação e quebras de produção fazem parte do custo de produção.

Ao concluir a peça recursal, o contribuinte argumentou que as mercadorias comercializadas pela empresa são produtos alimentícios perecíveis, que dependem de acondicionamento especial, em local frio, no seu transporte, guarda e produção, sendo que o custo de manutenção e depreciação do maquinário utilizado no resfriamento dos produtos não pode ser desconsiderado, pois seu custo na produção é elevadíssimo e interfere diretamente no resultado do preço final. Entendeu o recorrente, em suas razões finais, que o disposto no art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, não deve ser interpretado como uma discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida, haja vista que nas mesmas circunstâncias do autuado, existem inúmeros contribuintes com peculiaridades que não podem ser desconsideradas, cabendo ao próprio contribuinte apurar os seus custos, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos.

Formulou pedido pelo Provimento do Recurso Voluntário para julgar improcedente, “*in totum*”, o lançamento efetuado através do Auto de Infração. Requereu também que todas e quaisquer intimações fossem dirigidas ao endereço do signatário, protestando pela juntada de razões finais e produção de sustentação oral quando da designação do julgamento.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), às fls. 182/184 dos autos, exarou Parecer, de lavra da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, afastando, inicialmente, a arguição de decadência. Fez transcrições do art. 150, § 4º, do CTN e do art. 28, § 1º, do COTEB, para afirmar que a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal contido no CTN, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Citou doutrina do prpf. Paulo de Barros Carvalho, que menciona caber à lei correspondente a cada tributo estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual. Mencionou também a Decisão do TRF da 4ª Região (AMS 2000.04.01.147311-3/RS), com entendimento nesse mesmo sentido. Ainda como argumento em favor do afastamento da preliminar de caducidade, discorreu que a fiscalização deu início aos trabalhos em 2007, conforme se verifica das intimações e e-mails, fls. 46/48, demonstrando o fisco a intenção de se apurar o ICMS do exercício de 2003 ainda em 2007. Sustenta a representante da PGE/PROFIS que a leitura do art. 150 do CTN revela que o prazo decadencial se expira em 5 anos desde que a Fazenda Pública não se pronuncie. Assim, havendo início de fiscalização, não se pode alegar a inércia da Fazenda Pública, pelo que não pode ser punida pela decadência, que é, em suma, o castigo maior pela inação.

Em relação às regras para a apuração do custo de produção, constatou que a legislação aplicada no caso é a prevista, tanto na LC 87/96 - que estabelece regras gerais de ICMS para exatamente dirimir divergências entre as leis estaduais - como na Lei Estadual nº 7.014/96. Afirmou que a lei da Bahia está fundamentada na lei complementar e por essa razão é perfeitamente aplicável e exequível. Ademais, ressaltou que o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado que suportará o ônus do crédito. Ao final, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

De início o recorrente sustentou a nulidade do lançamento tributário pela não utilização da legislação do Estado de origem de mercadorias na apuração da base de cálculo nas transferências de mercadorias. Todavia, abordarei esta questão no exame de mérito, por entendê-la mais pertinente, já que legislação aplicável ao caso concreto envolve uma questão substancial, restando decidir a prevalência das regras emanadas dos Estados de origem das mercadorias ou a norma geral, positivada na Lei Complementar nº 87/96.

Quanto à preliminar de decadência adoto o entendimento externado pela Procuradoria Estadual, no Parecer acostado aos autos, por ser essa a tese que o Estado tem levado às instâncias judiciais. De fato, a redação do art. 150, § 4º, do CTN, dispõe que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. O art. 28, § 1º, do COTEB (Lei Estadual nº 3.956/81), utilizando-se do permissivo legal contido no CTN, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte, não havendo, portanto, choque ou antinomia entre a norma geral e a lei estadual. Afasto, assim, a arguição de decadência.

No mérito, o lançamento centra-se na glosa ou estorno de parte dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, por afronta às disposições do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, norma reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97. O recorrente sustenta que o conceito de custo de produção, derivado da legislação, não é taxativo e sim exemplificativo, citando, a título de exemplo o Parecer CAT 05/05, do Estado de São Paulo e as disposições do Regulamento do ICMS de Minas Gerais, defendendo que o custo, e, em decorrência, o valor de transferência, deve abarcar todos os custos da produção industrial, pertinentes a cada atividade.

Na linha oposta, os auditores fiscais autuantes e a Decisão de 1ª Instância, interpretam os dispositivos mencionados de forma mais restritiva.

Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal do imposto. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstre a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS, reproduzido na informação fiscal prestada pelos autuantes.

Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana,

positivada no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto, ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo e as disposições do RICMS do Estado de Minas Gerais, bem como todo e qualquer norma de outra unidade federativa que venha a dar interpretação extensiva à delimitação da base de cálculo fixada na Lei Complementar nº 87/96, para fins de transferências interestaduais.

Também inaplicáveis ao caso, as disposições da legislação do imposto de renda, de competência da União, já que os conceitos de lucro, despesas e custos, para fins tributários, definidos nas normas deste tributo, dizem respeito ao regime de apuração do mesmo, não sendo necessariamente coincidentes com a ciência contábil, a exemplo do que ocorre com a mensuração do lucro líquido, que é o resultante de adições e exclusões previstas na legislação daquele imposto federal, conforme ressaltou com muita propriedade o julgador de 1ª Instância em seu voto. Da mesma forma, as normas que regulam o tributo federal não podem ser aplicadas ao regime de apuração do ICMS, que é tributo de competência estadual, com legislação própria. Essa circunstância reforça a tese de que a interpretação da Lei Complementar nº 87/96, na fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais, deve ser restritiva, nos exatos termos do texto legal, pois fixada para fins exclusivos de tributação na origem e no destino das mercadorias.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados na operações subsequente, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Afasto, assim, as teses defensivas quando à ilegalidade da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, em concordância, mais uma vez, com o Parecer da Procuradoria Estadual.

Dessa forma, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 1ª Instância de julgamento.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Decadência – Períodos de Jan/03 a Jun/03)

Ouso divergir do entendimento do ilustre relator, no tocante à decadência dos meses de janeiro a junho de 2003, pelos fatos e motivos a seguir:

O Auto de Infração, lavrado em 17.06.2008, acusa o sujeito passivo de ter utilizado 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.

O período da autuação foi de 01.01.2003 à 31.12.2003, tendo o sujeito passivo sido intimado do lançamento de ofício em 27.06.2008.

Em sua súplica recursal o recorrente argüiu a ocorrência da decadência entre os meses de janeiro a junho de 2003, aduzindo que o autuado apenas foi cientificado do auto de infração em 27 de junho de 2008, ou seja, após transcorridos 5 (cinco) anos da suposta utilização indevida do crédito.

Compulsando os autos, entendo assistir razão às alegações trazidas pelo recorrente, isto porque, conforme foi relatado alhures, o lançamento decorreu de uma utilização indevida de crédito fiscal, não podendo se aplicar, no presente caso, o quanto disposto nos artigos 150, §4º, do CTN, e art. 28, § 1º, do COTEB.

Como se pode perceber, o recorrente efetuou o lançamento do imposto que considerava devido, dentro do prazo legal, desta forma, o recolhimento feito a menor pelo recorrente já era fato conhecido do FISCO, motivo pelo qual entendo que decaiu o direito da Fazenda Pública de exigir o imposto devido 5 anos após a ocorrência do fato gerador.

Diante dos fatos acima narrados, pode-se concluir que no presente caso o prazo de decadência é aquele previsto na regra geral prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, entendo indevido os valores exigidos entre os meses de janeiro a junho de 2003, tendo em vista que já houvera transcorrido o lapso temporal de 5 anos da data do cometimento do ilícito tributário até a notificação do sujeito passivo da ocorrência do auto de infração.

Não é demais lembrar que a notificação do sujeito passivo é o ato que interrompe a prescrição.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para excluir da autuação os valores exigidos referentes aos meses de janeiro a junho de 2003, tendo em vista a ocorrência do fenômeno da decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0014/08-6, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.181,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Eduardo César Gonçalves Braga.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Decadência de Jan/03 a Jun/03) - Conselheiro: Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – VOTO DIVERGENTE
(Quanto à Decadência de Jan/03 a Jun/03)

ALINE SOLANO CASALLI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS