

A. I. N° - 206891.0010/07-2
AUTUADO - DANONE LTDA.
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06/11/2008

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0323-03/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as alegações de decadência parcial e de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O lançamento de ofício em lide foi lavrado em 14/12/2007 e exige ICMS no valor de R\$399.276,28, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no exercício de 2002, conforme detalhado no campo “Descrição dos Fatos”, à fl. 03 do PAF, página 02 do Auto de Infração. Demonstrativo do levantamento fiscal às fls. 10 a 33.

Constam, às fls. 39 e 40, Intimações para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2006; às fls. 42 a 65, cópias de notas fiscais de transferência para o autuado, emitidas no exercício de 2002; às fls. 67 a 90, cópias de Planilhas de Custo do sujeito passivo, do exercício de 2002; à fl. 92 a 95, recibos de entrega, ao autuado, de planilha de custos elaborada pelo Fisco, relativas ao exercício de 2002; às fls. 97 a 145, cópias do livro Registro de Entradas do contribuinte, referentes ao exercício de 2002; às fls. 147 a 153, recibo de entrega, expedido pelo Ministério da Fazenda, e respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao exercício de 2002, do estabelecimento matriz da empresa matriz; às fls. 154 a 183, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes; à fl. 186, cópia de pedido de dilação de prazo para atendimento de intimação para entrega de documentação ao Fisco, com o respectivo deferimento.

O autuado, por intermédio de advogado com Procuração à fl. 207, impugna o lançamento de ofício às fls. 193 a 206, inicialmente discorrendo sobre a imputação e em seguida alegando a sua nulidade em decorrência de que teria havido falta de instrução do Auto de Infração, porque a página da planilha do Fisco indica a numeração de páginas 1 de 518, e a página seguinte indica a numeração 40 de 518, assim ocorrendo sucessivamente até a página 518 de 518, pelo que, das 518 páginas a serem analisadas, apenas 24 se fazem presentes, pelo que haveria cerceamento ao direito de defesa. Transcreve “artigo 57, IV, e 58, ambos da CLTA/MG Decreto n° 23.780/84”, e ensinamento de Celso Antônio Bandeira de Mello. Diz que a ausência de documentos que baseiem a autuação a torna nula, e que da análise do Auto de Infração não se poderia dizer qual a

origem da base de cálculo utilizada pela Fiscalização para compeli-lo ao pagamento do imposto lançado. Cópia ensinamento de Geraldo Ataliba, e diz que o ônus da prova incumbe à Administração.

Em seguida, o contribuinte alega que não pode prosperar a autuação porque teria ocorrido decadência em relação ao exercício fiscalizado de 2002, citando o artigo 150, §4º, e 156, inciso VII, ambos do Código Tributário Nacional – CTN. Tece considerações acerca da legalidade da autuação. Transcreve, às fls. 199 e 200, Ementas de Tribunais Regionais a respeito de decadência. Diz que o Auto de Infração foi lavrado em 14/12/2007, pelo que teria ocorrido decadência em relação ao período de 2002, por já se terem escoados os cinco anos sem homologação do lançamento realizado por ele, contribuinte.

Afirma que a não exclusão, de ofício, deste período, no lançamento fiscal, implicaria também em nulidade da autuação. Diz que apenas o mês de dezembro/2002 deveria ter sido objeto de fiscalização. Aduz ser o Auto de Infração nulo em relação aos meses de janeiro a novembro/2002.

O sujeito passivo assevera que, no mérito, “a fiscalização analisou a demonstração da base de preço de transferência entre os estabelecimentos da autuada, ou seja, o preço de custo adotado.” Que o enquadramento da alegada irregularidade seriam os artigos 93, §5º, inciso II, e 97, do RICMS/BA, que transcreve, e diz que ele, autuado, determinou o preço de custo que foi utilizado como base para a transferência da mercadoria “com base na legislação a qual está subordinado o estabelecimento produtivo da empresa e remetente das mercadorias, no Estado de Minas Gerais.” Cópia o teor do inciso II do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/86 e diz que o RICMS/BA tratou a matéria de forma semelhante, sem adentrar na caracterização de cada componente de custo, conforme alínea “b” do inciso V do seu artigo 56, que reproduz, e que o Estado de Minas Gerais definiu de forma específica o que seria matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, no artigo 43 e dispositivos, que reproduz às fls. 204 e 205, do Decreto Estadual nº 43.050/02, que aprova o Regulamento de ICMS/MG. Aduz que respeitou a legislação, emitindo os documentos de transferências interestaduais entre suas filiais, cuja base de cálculo está sendo questionada pelo Fisco baiano. Assevera ter arcado com os impostos naquele Estado, não tendo obtido ganho, ou vantagem, fiscal ou financeira, e não tendo havido “desvirtuamento do princípio constitucional da não-cumulatividade, que é a razão dos créditos escriturados no estabelecimento ora autuado.” Que não pode ser punido por seguir a lei. Que, “Ainda que o imposto destacado no documento de transferência emitido pelo estabelecimento mineiro seja base para a escrituração de créditos no estabelecimento baiano, haja vista a natureza não-cumulativa do ICMS, não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal, já que a Autuada seguiu rigorosamente o disposto na Lei Complementar nº 87/96 nos termos da legislação mineira, onde está localizado o estabelecimento remetente das mercadorias. Que essa legislação não foi questionada por outras unidades federativas, e que seguir aquela legislação era a única alternativa de conduta do estabelecimento remetente, que se situava naquele Estado, e que a punição, por ter seguido aquela norma, configuraria ofensa ao princípio da legalidade previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República. Conclui pedindo pela nulidade da autuação, e pela declaração de “ocorrência da decadência dos períodos anteriores a dezembro de 2002.”

O contribuinte acosta, às fls. 209 a 213, cópia do presente Auto de Infração e, às fls. 214 a 237, cópias das planilhas demonstrativas do levantamento fiscal, já anexadas pelos autuantes às fls. 10 a 33.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 238 a 259, aduzem que consta do corpo do Auto de Infração que este diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras Unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Dizem que, quanto ao valor tributável, o artigo 155, § 2º,

inciso XII, alínea “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, que transcrevem, ambos da Constituição da República, determinam, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, cabendo também, à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Afirmam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, inciso 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”. Que, assim, por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. Que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado pelo disposto na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, II, Lei estadual que, por sua vez, está respaldada na Lei Complementar nº 87/96, pelo que é 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, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.”

Os autuantes informam que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é específico e não admite nenhum outro tipo de custo além destes.

Aduzem ainda 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. Ainda, com relação ao FRETE é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Ainda, como o FRETE, no caso com cláusula CIF, é uma DESPESA operacional e não custo de produção, esses valores também foram desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na nominada LC 87/96.”

Transcrevem Acórdão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferido no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), decisão que aduzem ter transitada em julgado em novembro/2005, acerca de custo da mercadoria em transferência interestadual, e copiam trechos de decisões de outros Tribunais Regionais e de Conselhos de Fazenda dos Estados, inclusive deste CONSEF.

Dizem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 67/90) quanto em meio eletrônico, “onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, além do CÓDIGO, PRODUTOS, UN, quais sejam: a) M. PR. (matéria prima); ACOND. (acondicionamento); M. SEC. (material secundário); b) MÃO DE OBRA; c) TOTAL; d) IMP. IND. (impostos indiretos); e) PREÇOS DE TRANSF. (preços de transferência); f) PR. DE TRANSF. REAL”

Asseveram que assim, “Em consonância com a citada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA (letras “a” e “b” listadas acima).”

Dizem que, em e-mail datado de 12/11/07 (fl. 166) “a DANONE esclarece o que significa a rubrica IMP. IND., dizendo que “essa coluna representa o ICMS para a formação do Preço de Transferência. (...) No entanto, essa coluna representa, em média, 27,6% (vinte e sete, vírgula seis por cento) do total do custo de produção. Por outro lado, o percentual correto de ICMS que deveria estar nessa coluna seria de apenas 7% (sete por cento), quando as mercadorias forem

originárias da fábrica do Estado de MINAS GERAIS, como ocorreu neste caso em particular. Para a correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 10 a 33), contendo a ciência da empresa (fls. 33) e em meio eletrônico (fls. 94, 95, 07 e 08), também com a assinatura de recebimento por parte da DANONE, onde consta expressamente no referido recibo: “A empresa acima qualificada declara ter recebido um CD com o seguinte conteúdo (que foi aberto e lido) e que também constará uma cópia do mesmo nos autos do processo desta auditoria: 1 - Planilha de custos de produção fornecida pelo contribuinte; 2 - Relatório final dos trabalhos de fiscalização (exercício de 2002) - detalhamento do estorno de crédito objeto de operações de transferência. Foi entregue também uma amostragem, mensal, em meio físico. 3 - Planilha com os dados do custo de transferência que foi praticado pelo contribuinte, do custo previsto na LC 87/96 e do respectivo estorno de crédito do ICMS.”

Prosseguem expondo que “Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. 07, 08, 10 a 33, 94 e 95) que foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto a rubrica “IMP. IND.” (Impostos Indiretos). Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de 7%.” Noutras palavras, excluiu-se a rubrica “IMP. IND.” e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem. Como a unidade federada de origem foi o Estado de MINAS GERAIS, considerou-se, conseqüentemente, a alíquota de ICMS no percentual de 7% (sete por cento) para ser embutida na base de cálculo, por força de determinação legal.”

Os prepostos do Fisco passam a analisar as razões da impugnação, preliminarmente ressaltando que, “em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.” Em seguida, quanto à alegação de cerceamento de defesa, aduzem que “A empresa autuada omite a verdade ao não informar que recebeu em meio eletrônico as planilhas completas, tanto em formato “pdf” quanto em “excel”. Isto é o que consta dos autos, senão vejamos o que está registrado às fls. 94 deste processo, “in verbis”: “A empresa acima qualificada declara ter recebido um CD com o seguinte conteúdo (que foi aberto e lido) e que também constará uma cópia do mesmo nos autos do processo desta auditoria: 1 - Planilha de custos de produção fornecida pelo contribuinte; 2 - Relatório final dos trabalhos de fiscalização (exercício de 2002) - detalhamento do estorno de crédito objeto de operações de transferência. Foi entregue também uma amostragem, mensal, em meio físico. 3 - Planilha com os dados do custo de transferência que foi praticado pelo contribuinte, do custo previsto na LC 87/96 e do respectivo estorno de crédito do ICMS.” Dizem que o mencionado CD está anexado aos autos (fls. 07). Que “Todos os recibos, datados de 19/12/07, foram assinados pelo representante da DANONE, Sr. Gilson Franciscão, que também deu a ciência no presente Auto de Infração e nos demais demonstrativos entregues à Autuada em 19/12/07 (fls. 33; 94; 95). Isto posto, comprovado está que a Autuada tem e teve acesso à integralidade dos demonstrativos, tanto fechado (em “pdf”) quanto aberto (em planilha “excel”) para facilitar a checagem do correto procedimento adotado pelos Autuantes, podendo fazer as mais diversas comparações com as notas fiscais de transferências constantes dos arquivos eletrônicos do SINTEGRA, também fornecidos pela Autuada, possibilitando a mais ampla e completa análise do trabalho que foi desenvolvido pelos Autuantes.”

Os autuantes afirmam que “A Autuada já sabia que agiu de forma incorreta ao atribuir à rubrica “IMP. IND.” o valor referente ao ICMS (e-mail de fls. 154), pois esta rubrica não poderia ser apenas de ICMS com uma alíquota de 27,6%. Aqui, provavelmente, foram embutidos, indevidamente, os outros tributos indiretos (PIS; COFINS; CSLL etc.)”

Em relação à alegação defensiva de preliminar de decadência, aduzem estar “pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.” Copiam estudo da publicação “Jusnavigandi” – www.jus.com.br.

No mérito, quanto à alegação do sujeito passivo de que o remetente estaria subordinado à legislação do estabelecimento produtivo da empresa, no caso, o Estado de Minas Gerais, afirmam que “a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS”. Trasladam o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República. Repetem que “a Lei Complementar 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”. Voltam a assinalar que, na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Expõem que, diante do previsto na Lei Complementar nº 87/96, “os gastos com manutenção, depreciação, amortização, no caso particular, foram devidamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.” Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Assinalam que “com relação ao FRETE é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.”

Expressam que “A própria decisão do STJ, supracitada, esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar o significado de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS.”

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro. Afirmam que “A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o diga *de modo expresso*.” Asseveram que “se a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, não definiu ou não conceituou o que seja MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, ACONDICIONAMENTO e MATERIAL

SECUNDÁRIO, temos que nos recorrer às normas da CONTABILIDADE ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister.”.

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC 87/96 (art. 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio_060820075859_696.doc; resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo (Romualdo.melo@se.sebrae.com.br). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo : Atlas, 2004, pp. 123, 126, 190 e 192); e texto da lavra de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª ed. – 6ª reimpressão – São Paulo : Atlas, 2006, p. 133).

Os autuantes questionam que “Diante do que foi amplamente demonstrado, como pode o legislador infraconstitucional contrariar o que o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO (Embalagem) etc., desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação? Como pode a Autuada ter a pretensão de considerar uma despesa operacional (Frete-CIF), que é incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de CUSTO de produção?

Expõem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, nas Respostas a Consultas nos 056/2002 e 090/2000, e indicam o *link* (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Os autuantes concluem aduzindo que, tendo demonstrado e comprovado o acerto da ação fiscal, solicitam o julgamento pela procedência integral do Auto de Infração.

VOTO

Preliminarmente, em relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente aos meses de janeiro a novembro de 2002, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN, observo que o artigo 173, inciso I, também do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; o artigo 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

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 direito (de ofício), previsto no artigo 149, inciso V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, incorporou o artigo 150 do CTN em seu parágrafo 5º, que dispõe:

COTEB
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 artigo 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, inciso I, CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no artigo 107-B, §5º do COTEB, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2002 a 31/12/2002 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/2008. Tendo sido o Auto de Infração lavrado em 19/12/2007, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada, bem como a preliminar de nulidade baseada na tese defensiva de que a ocorrência de decadência em relação a parte do período fiscalizado implicaria em nulidade da autuação. Não ocorreu a decadência argüida.

Quanto à alegação defensiva relativa a nulidade do Auto de Infração, por falta de instrução do processo, observo que a documentação anexada ao Auto de Infração, qual seja ela cópias de planilhas, mídia CD, e recibos de entrega ao contribuinte, de arquivos eletrônicos contendo a totalidade dos levantamentos fiscais realizados, documentos anexados às fls. 10 a 94, bem como a comprovação, pelo Fisco, da troca de correspondência eletrônica entre a Fiscalização e o autuado, às fls. 154 a 183, acerca da composição da base de cálculo nas transferências, além de estarem, no processo, planilhas de custo enviados ao Fisco pelo autuado (fls. 67 a 90), que os autuantes citam como elemento de pesquisa para o atual levantamento fiscal, tais documentos comprovam que a autuação baseia-se em vasta documentação fornecida pelo próprio contribuinte, que da mesma tem conhecimento, estando comprovado, neste processo, que o autuado teve amplo acesso às peças que basearam toda a ação fiscal, tal como asseverado pelos autuantes.

Além disto, assinalo que o Auto de Infração descreve a imputação como: “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, convênio ou protocolo”, ressaltando o “detalhamento na inicial deste Auto de Infração”. E tal detalhamento encontra-se à fl. 03 do presente PAF, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, conforme seu recibo à fl. 04. Assinalo que o contribuinte, em sua impugnação, contestou pontualmente os dados da imputação que lhe foi dirigida, demonstrando plena compreensão do quanto asseverado pelo Fisco na ação fiscal, tendo exercido regularmente sua defesa, pelo que não acolho sua alegação de que fora cerceado tal direito.

Observo que no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração (fl. 03 deste processo), entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências foram computados outros elementos de composição do custo de produção, além dos previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Também foi identificado o sujeito passivo, base de cálculo, indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista em Lei. Nestes termos, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício material que conduza à sua nulidade, nos termos do artigo 18 do mencionado Regulamento. Por estes motivos, estão rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal

decorrente de operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

Saliento que, na impugnação apresentada, o contribuinte não questionou os dados numéricos levantados pela fiscalização, e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão, pelo Fisco, de elementos que o autuado entende constituírem custo de produção.

O foco da situação em lide é o fato de que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em outra Unidade da Federação para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valores que considerou constituírem o custo de produção, e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96).

Conforme demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência (fls. 10 a 33, em que consta recibo de entrega de tais documentos ao autuado, e mídia CD anexada aos autos), a fiscalização tomou como base a planilha de custo apresentada pela empresa, e o esclarecimento prestado pela empresa quanto ao que significa a rubrica IMP. IND., nesta Planilha, ou seja, de que aqueles valores os representam o ICMS para a formação do Preço de Transferência. Que, considerando que aqueles valores representavam, em média, 27,6% (vinte e sete, vírgula seis por cento) do total do custo de produção, quando o percentual correto de ICMS que deveria ser atribuído seria de apenas 7%, por serem as mercadorias originárias da fábrica do Estado de MINAS GERAIS, foi elaborado demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, tanto em meio físico (fls.10 a 33), contendo a ciência da empresa (fls. 33), quanto em meio eletrônico, do qual consta também o recibo da respectiva entrega ao Contribuinte, à fl. 94. Assim, foi expurgado da base de cálculo os valores que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento autuado, de acordo com o artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Em seguida, o Fisco aplicou o percentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem, em decorrência de terem sido incluídos, na base de cálculo do imposto, nas transferências, valores indevidos na composição dos custos.

Entendo que se partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e correto o procedimento fiscal.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, deve ser incluído na base de cálculo todos os valores incluídos pelo contribuinte como custo de produção, inclusive os valores relativos a manutenção e encargos de depreciação/amortização/exaustão, com base no ponto de vista da Ciência Contábil, faço as seguintes considerações:

- 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 deveria 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 competências 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 da República, em seu artigo 146, determina 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 afirmou o defendente, na interpretação da regra estabelecida no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, reproduzido no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a 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.

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 Estado 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 13, §4º, II da 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 entendesse que, ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, isto certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a limitação imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (artigo 2º da Portaria nº 607/2006 da SUFRAMA; artigo 3º do Decreto nº 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03 e CJP 340-11/06.

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 artigo 13, § 4º, inciso 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, conforme já mencionado neste voto. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que não apenas aqueles permitidos pela mencionada Lei Complementar, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária, para o Estado em que se localiza o remetente, e lançou um crédito fiscal, a ser suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na citada Lei.

Considero que partindo-se do princípio de que os custos de manutenção e os encargos de depreciação/amortização/exaustão, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, configura um valor de crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto, pelo estabelecimento autuado.

Conforme indicado na defesa, os elementos consignados em sua planilha de custo, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, únicos elementos previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais com mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa, 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, que são os elementos de custo de mercadoria produzida previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96. Este procedimento resultou em uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um crédito fiscal, para o autuado, maior do que o previsto na legislação deste Estado, pelo que está correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao expurgar, da base de cálculo das transferências, os valores que constituem o apurado crédito fiscal indevido.

Ressalto que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (artigo 167 do RPAF/BA, artigo 125 do COTEB).

Por tudo quanto exposto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206891.0010/07-2**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$399.276,28**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de outubro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR