

A. I. Nº - 206891.0009/08-2
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30.10.08

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0325-04/08

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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Inconsistências comprovadas no levantamento fiscal foram corrigidas, o que resultou em redução do débito. Infração elidida em parte. Rejeitada a preliminar de decadência e nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/08, para exigir ICMS no valor de R\$1.410.311,78, 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.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou impugnação (fls. 136 a 157), inicialmente discorre sobre a infração e afirma que discorda do ato fiscal em seus aspectos formais, materiais e de mérito, pelas razões que passou a expor.

Diz que tendo sido acusado de utilizar crédito fiscal de ICMS calculado sobre base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior à fixada em lei complementar, convênios e protocolos, caberia a fiscalização comprovar as divergências entre os dispositivos das legislações dos Estados de origem das mercadorias e o indicado na Lei Complementar 87/96; existência de Convênios e Protocolos que tratam da base de cálculo e que as operações de transferências interestaduais apresentaram cálculos de forma divergente.

Esclarece que os Estados de Minas Gerais, conforme disposto no art. 43, § 2º do Dec. 43.080/2002, RICMS/MG e São Paulo de acordo com a Decisão Normativa (DN) CAT 05/2005, cujo teor transcreveu às fls. 139 e 140, editaram normas interpretativas sobre a composição do custo da mercadoria produzida e que no entender dos autuantes confrontam com o disposto na LC 87/96. Argumenta que se as normas das legislações dos demais Estados, a exemplo do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul não são literalmente divergentes da LC 87/96, entende que deve ser excluído do levantamento fiscal os valores correspondentes das notas fiscais originárias de empresas instaladas nos citados Estados, por inexistência de fato determinante na autuação, ferindo o princípio da tipicidade.

Afirma que somente as operações com mercadorias transferidas de estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, se confirmado que foram produzidas nestes Estados, configura obediência às orientações fiscais dadas como divergentes.

Questiona quais Convênios e Protocolos se referem a infração e afirma que a falta de citação dos mesmos, se existentes, constitui vício formal de cerceamento do direito de defesa.

Pondera que não está comprovado nos anexos do Auto de Infração que utilizou nas transferências valores de base de cálculo com base nas normas interpretativas do Estado de São Paulo e Minas Gerais e sim que demonstrado que há divergência entre os valores constantes das notas fiscais e os de custos de mercadorias produzidas, deduzidos dos custos indiretos e gastos com energia elétrica, mas não pode se afirmar que cumpriu as normas interpretativas daqueles Estados, e se tivesse cumprido, os valores de transferências seriam maiores do que os que foram praticados.

No mérito, alega inaplicabilidade dos dispositivos citados como infringidos (art. 93, §5º, II e 124, I, do RICMS/BA), em relação aos fornecedores situados em Estados que a legislação se coaduna com o disposto na LC 87/96, no caso Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul. Diz que só teria validade se as transferências fossem dos Estados de São Paulo e Minas Gerais. Questiona que sendo a legislação coincidente com relação a base de cálculo das transferências, se existe outro dispositivo que não foi citado no Auto de Infração.

Argumenta que os fatos geradores relativos ao período fiscalizado de 01/01/03 a 04/10/2003, haja vista que foi cientificado do lançamento em 10/04/08, foram atingidos pela decadência, ou seja, o direito do Fisco lançar o tributo após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º combinado com o art. 149, Parágrafo Único da Lei nº 5.172/66 (CTN). Transcreve às fl. 142 a 147 diversas decisões de Tribunais Superiores, entendendo que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorrendo o pagamento por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos contados a partir do fato gerador.

Afirma que os autuantes cometem equívoco ao tomar por base todas as mercadorias transferidas de outros estabelecimentos, como se fossem fabricantes, talvez porque o Código Fiscal de Operações (CFOP) indicados nas notas fiscais fossem os mesmos em todas elas, conforme Anexo juntado com a defesa. Alega que em relação às saídas de mercadorias não produzidas pelo estabelecimento, a regra a ser aplicada é a prevista no art. 13, I, § 4º da LC 87/96, o que no seu entendimento conduz a improcedência de parte do Auto de Infração, requerendo desde já sua exclusão.

Aduz que há inconsistências no demonstrativo denominado ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA elaborado pelos autuantes, diante da inexistência de memórias de cálculos para os custos unitários que consta na coluna “E” “que constam de outro demonstrativo anexo auto de infração (menos o valor do ICMS), denominado ‘DM_Custo_LC_87’”, a exemplo dos produtos identificados com os códigos 797421, 702099 e 822353. Indicou às fls. 148 e 149 valores exemplificativos, concluindo que durante todo o exercício de 2003, a soma dos erros atingiu o total de R\$834.436,65. Requer revisão do lançamento, com a exclusão das operações atingidas pela decadência e das mercadorias não produzidas pelos remetentes.

Alega que os autuantes citaram diversas decisões do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS) e Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), mas que nenhuma dessas decisões servem como supedâneo para desconsiderar os valores integrantes dos custos das mercadorias transferidas para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, a título de custos indiretos e gastos com energia elétrica, pelos seguintes motivos:

- a) REsp 707.635/RS – o recorrente é o Estado do Rio Grande do Sul, a pretensão era cobrar ICMS tendo por base de cálculo o preço de mercado atacadista da praça do remetente; não há referência sobre a formação do preço do arroz beneficiado, nem do seu custo ou material secundário;
- b) Decisão do TJ RGS – a discordância do fisco gaúcho era quanto à utilização do crédito vinculado a entrada de mercadoria de outro Estado, em transferência, tendo por base de cálculo o valor de venda a consumidor final, que foi limitado ao custo de produção;

c) Decisões do CONSEF – não foi esclarecida a abrangência do elemento de custo de produção representado por material secundário.

Conclui que nenhuma das decisões citadas respalda exclusão dos valores relativos a custos indiretos de produção e energia elétrica.

Transcreve conceito de “materiais secundários” como “aqueles que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção” (fl. 151) e afirma que a definição deste conceito ficou restrita a convicções dos autuantes.

Questiona como se faz na prática a apropriação dos custos dos materiais secundários, citando publicações dos professores George Sebastião Guerra Leone e Américo Florentino, nas quais definem classificação em decorrência do custo que se pretende medir, a exemplo de relação apresentada à fl. 153. Afirma que se for interesse da empresa identificar os custos dos materiais secundários empregados na fabricação dos produtos, deveria elaborar um rol dos gastos com materiais a serem extraídos do seu sistema contábil, criar um subsistema e estabelecer um rateio para cada unidade produzida.

Afirma que para utilizar um sistema para apurar o custo dos materiais secundários utilizados na fabricação de derivados de suínos e frangos, não poderia excluir a energia elétrica, que embora não estocável, “sem dúvida é um elemento material”, bem como os gastos com depreciação dos bens utilizados na produção e também os materiais de consumo que só podem ser medidos a posteriori e dependem de rateio, a exemplo de energia elétrica, depreciação, materiais de manutenção, lubrificantes, materiais de limpeza, uniformes e instrumentos de corte; materiais utilizados no tratamento de água e geração de frio e vapor.

Transcreve conceito de custo (fl. 154) do professor Carlos Ubiratan da Costa Schier (Gestão de Custos) para reforçar o seu posicionamento de que não existe base científica ou técnica para considerar, depois da matéria-prima, “qualquer bem material consumido no processo de produção, como não sendo material secundário”.

Discorre sobre o sistema tributário brasileiro, ressaltando que já possui dois mecanismos de transferências de renda para os Estados localizados nas Regiões Norte, Nordeste e Centro Oeste, inclusive o Espírito Santo (Sudeste), que são: maior cota-partes do Fundo de Participação (Imposto de Renda) e alíquotas de 7% de ICMS nas saídas destinados a estas regiões com origem do Sul e Sudeste e 12% nas operações de saídas destas regiões destinadas às demais.

Argumenta que se a decisão do julgamento for favorável ao Estado da Bahia, ficará caracterizada um outro mecanismo de transferência de renda não prevista constitucionalmente e inconstitucional cumulatividade do ICMS, visto que o imposto pago na origem sofre limitação de utilização de crédito no destino.

Afirma que é justo que o estado de origem das mercadorias fique com o ICMS incidente sobre o seu custo de produção e não é justo “forçar” interpretação para atribuir custo limitativo, para aumentar a base de incidência do ICMS além do valor adicionado nas operações que ocorrem dentro do seu território.

Por fim requer, nulidade do Auto de Infração, fundamentado nas preliminares argüidas; exclusão das notas fiscais: atingidas pela decadência, de mercadorias originárias de Estados que não divergem da regra estabelecida na LC 87/96; de estabelecimentos não produtores; corrigidos os valores dos custos para adequar ao lançamento fiscal e no mérito seja considerado totalmente improcedente a autuação, visto a interpretação equivocada do dispositivo legal que trata da base de cálculo de transferência interestadual.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 451 a 489), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Entendem que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS, nesta situação é determinada pela LC nº 87/96 e suas alterações, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam 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 consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Transcrevem (fl. 452) decisão do STJ, do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificada por regra estadual (transferência de arroz para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria, entendido como custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Transcrevem também decisão do processo 7002778157 de TJ RGS e Acórdãos CJF 0210-11/04 e CJF 0340-11/06, com decisões do mesmo teor.

Esclarecem que na realização desta 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, com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa (fls. 68 a 94), onde consta a discriminação dos itens de produção, por código de produto e informado que sejam: matéria-prima, materiais diretos, custos indiretos sem energia elétrica, energia elétrica e custo total.

Destacam que conforme email juntado às fls. 131/134, a empresa informou que a rubrica CUSTOS INDIRETOS refere-se à DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ETC., tendo para efeito de determinação da base de cálculo, expurgado os valores relativos a CUSTOS INDIRETOS SEM ENERGIA ELÉTRICA e ENERGIA ELÉTRICA, por não constituírem matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, apurando no demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA (fls. 9/24 e 93/97), o valor correto da base de cálculo, aplicado à alíquota prevista para as operações interestaduais, o que resultou no montante que deveria ser utilizado como crédito no estabelecimento de destino (autuado). Confrontado com o valor creditado, exigiuc ICMS a título de crédito indevido da diferença.

Ressaltam que os demonstrativos foram entregues em CD, tendo o contribuinte declarado que o arquivo foi aberto e lido, bem como foi juntada uma cópia ao processo.

Em relação à defesa, registra que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF, exceto o item 3.4 da informação.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam está por demais 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 estatuto (art. 173, I do CTN). E por outro lado a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia-COTEB) prevê no art. 107-A, I que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumenta que o art. 150, §4º do CTN prevê situação em que a lei não fixe prazo para homologação e como o COTEB fixa prazo (art. 107-A), equipara-se ao prazo fixado no art. 173, I do CTN. Cita texto publicado em www.jus.com.br; texto de autoria do professor Luciano Amaro e modelo exemplificativo (fls. 207/210) para reforçar seu posicionamento.

No mérito, no que se refere à alegação de que a legislação dos Estados de São Paulo e Minas Gerais consideram o custo de produção como base de cálculo nas transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo contribuinte, argumentam que a legislação do Estado de Minas Gerais denomina a figura mão-de-obra tecnológica que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre propriedade e seguros, bem como conceitua acondicionamento como “custos direitos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive mão de obra, pessoal e tecnológica”.

Da mesma forma, a orientação contida na Decisão Normativa CAT-5, que manifesta entendimento que o art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser interpretado como itens que integram o custo da mercadoria produzida e sim de acordo com o custo de produção industrial definido pelo estabelecimento, cabendo ao fisco verificar a sua correção.

Argumentam que a legislação dos citados Estados contém impropriedades, visto que não encontra respaldo no ordenamento jurídico (art. 155, §2º, XII, “I” e 146 da CF e art. 13, §4º da LC 87/96). Ressaltam que a DN CAT 05/2005 constitui norma complementar, de acordo com o art. 100 do CTN e não pode inovar a previsão contida em lei complementar.

Reiteram que a decisão citada no REsp 707.635-RS vai de encontro a legislação do Estado de Minas Gerais. Transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (fls. 461), bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salienta que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

No que se refere à alegação que na realização de operações de transferências entre os Centros de Distribuição (CD) e o estabelecimento autuado deve ser adotado como base de cálculo o valor da entrada mais recente das mercadorias (art. 13, §4º, I da LC 87/96), contestam afirmando que os CD são verdadeiros estabelecimentos ATACADISTAS que fazem a distribuição para outros da mesma empresa, sendo equiparado a estabelecimento industrial, nos termos do art. 9º, III do Regulamento do IPI (Dec. 4.544/02), que transcreveu à fl. 466, com posicionamento idêntico no art. 51, §1º do RICMS/BA, conforme transcreveu à fl. 467, de que “equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa”.

Ressalta que a regra do valor mais recente é aplicada quando se transferem mercadorias que não foram fabricadas pelo autuado, pois, nesse caso, desconhece-se o custo de produção.

Salientam que se não adotada a regra acima, os estabelecimentos distintos da mesma empresa, como expresso na LC 87/96, promoveriam um planejamento tributário, com o consequente pagamento a menos do imposto devido à unidade da Federação de destino. Transcreve decisão contida no Recurso 901/05, do Tribunal de Recurso Administrativo do Rio Grande do Sul, que deu provimento ao Recurso Voluntário impetrado pela Fazenda Estadual (Processo 41112-14.00/05-1), no qual entendeu que a interposição de centros de distribuição pertencente à empresa fabricante das mercadorias, não pode desvirtuar o arquétipo concebido pelo legislador tributário para propiciar que os Estados consumidores das mercadorias, uma efetiva participação no imposto gerado com a comercialização (consumo) das mercadorias produzidas em outras unidades da Federação.

Salientam que o legislador instituiu incisos no art. 13, § 4º da LC 87/96 para amparar as modalidades de transferência, e que o primeiro inciso trata de produtos não fabricados pelo mesmo titular, enquanto o inciso II, trata de produtos industrializados pelo mesmo titular,

restringindo ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Salientam ainda, que na transferência para um CD da mesma empresa, não ocorre mudança de titularidade da mercadoria, sendo feito para adequar-se a uma estratégica logística da empresa, sem desqualificar que a mercadoria foi produzida pelo mesmo titular, devendo ser utilizado como base de cálculo o custo da mercadoria produzida.

Quanto à alegação de inconsistências no levantamento fiscal, admitem que realmente houve engano com relação às transferências ocorridas no mês de janeiro/03, quando foi utilizado o custo de produção do mês de novembro/2002, em vez do custo fabril de dezembro/2002. Acatam as alegações defensivas, refizeram os cálculos o que resultou em correção, do valor de R\$ 142.362,10 para R\$ 120.395,39 no mês de janeiro/03, mantendo os demais valores.

Com relação à alegação de que foram desconsiderados como material secundário, os insumos utilizados na fabricação de produtos, afirmam que decorre da “taxatividade” contida na LC 87/96 sobre o que deve compor o custo de produção para efeito de formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais situadas em outras unidades da Federação.

Demonstram que a legislação Federal apresenta normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição de elementos do custo de produção – não o custo total - para determinar aspectos de tributação), a exemplo do art. 2º da Port. 607/06 da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e art. 3º do Dec. 6008/06 (IPI), se reportam a redução da alíquota do Imposto de Importação (II) relativo às matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, de origem estrangeira, utilizados na fabricação de produto e isenção do IPI resultante de industrialização de bens de informáticas (dividendo, a soma dos valores de matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e de embalagem, componentes e outros insumos de produção nacional e da mão-de-obra empregada no processo produtivo).

Transcrevem, também, a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (26/09/97), que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

Em relação à interpretação das normas de Direito, menciona doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação (fls. 474 a 475).

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Transcrevem respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 479 a 484), feitas pelas empresas Maxion – componentes estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná).

Transcrevem às fls. 485 a 488, diversas decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento de agravo regimental de que a lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/1987 é taxativa ou limitativa e não exemplificativa, bem como decisão contida no Resp 240186/2000, cujo Relator foi o ministro Ilmar Galvão, no qual foi decidido que a LC 65/91 não delegou ao CONFAZ competências normativas e tão somente relacionar os produtos compreendidos na definição como semi-elaborados sujeitos ao ICMS quando destinados ao exterior.

Concluem afirmando que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 520), tendo sido concedido prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse, não tendo se manifestado no prazo legal.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi acusado de utilizar crédito fiscal em valor superior ao fixado em lei complementar, o que não foi comprovado pelo Fisco. Constatou que na descrição da infração, que se trata de base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, "a" do mesmo diploma legal, determina que cabe a 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), e o autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos. Da mesma forma, não pode ser acatada a alegação de que cumpriu o que determina a legislação tributária dos Estados de Minas Gerais e São Paulo, tendo em vista que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados são hierarquicamente inferiores à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na LC 87/96.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar. O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/2003 a 10/04/03), 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.

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 (Código Tributário do Estado da Bahia), 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. Dessa forma, só haveria decadência dos créditos tributários se o lançamento de ofício ocorresse a partir de 01/01/09, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Com relação ao questionamento de que não há irregularidade em relação às operações de transferências originárias de Estados em que a legislação tributária é coincidente, verifico que conforme cópia do demonstrativo juntado pelos autuantes às fls. 11 a 24, composto de 792 páginas, foi confrontado o custo unitário dos produtos indicados em cada nota fiscal, a exemplo da nota fiscal 595388 emitida por estabelecimento localizado em Santa Catarina (fl. 13), que foi indicado custo unitário de transferência de Salsicha Hot Dog a R\$1,98 e confrontado com o custo unitário de R\$1,49, resultou em ICMS a mais de R\$246,20.

Ressalte-se que no rodapé foi esclarecido que foram excluídos os valores na apuração da base de cálculo, dos custos indiretos e de energia elétrica, tomando como base as planilhas de custos apresentadas pela própria empresa, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Logo, ao contrário do que foi afirmado, mesmo que a legislação do Estado de Santa Catarina seja idêntica a do Estado da Bahia, a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, contempla valores que não correspondem à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, de acordo com o citado dispositivo e diploma legal. Pelo exposto, não acato o pedido de exclusão dos valores correspondentes do levantamento fiscal relativo às notas fiscais originárias de empresas instaladas nos citados Estados, já que ao contrário do que foi afirmado existe fato determinante na autuação.

Quanto às inconsistências apresentadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, os autuantes na informação fiscal acataram as alegações defensivas, refizeram os cálculos o que resultou em redução do valor original de R\$ 142.362,10 para R\$ 120.395,39 no mês de janeiro/03. A empresa foi cientificada da informação fiscal e não se manifestou no prazo legal que foi concedido, o que implica no seu reconhecimento tácito. Na assentada do julgamento, o representante do autuado afirmou que apesar dos autuantes terem corrigido parte das inconsistências, mas, não apresentou qualquer prova para demonstrar a existência de outras inconsistências. Por isso, não acato tal alegação face à inexistência de provas e acato os demonstrativos acostados com a informação fiscal às fls. 490 a 517. Considero devido o valor de R\$120.395,39 no item 1 do demonstrativo de débito à fl. 5, mantendo os demais valores.

Com relação ao argumento de que cumpriu as normas interpretativas dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, referente às operações de transferências interestaduais, teço os seguintes comentários:

- 1) DN CAT-5/2005 - a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou entendimento de que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 “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) O art. 43 do RICMS/MG (Dec. 43.080/2002), denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas.

Conforme ressalvado 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 mercadoria 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.

Conforme apreciado anteriormente, 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).

Entendo que do ponto de vista da Ciência Contábil, é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrita às fls. 74 e 75, 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, 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, a exemplo, do lucro ou prejuízo apurado no período, que a legislação do Imposto de Renda determina, ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significante, que a Lei 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76 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.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzidos 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, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos 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 geraria 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). Constatou 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, conforme ressaltado pelos autuantes (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 CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Quanto à alegação defensiva de que as transferências de mercadorias foram feitas pelos centros de distribuição, situados em outros Estados estão em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 (entrada mais recente), teço as seguintes considerações:

- 1) A LC 87/96 estabeleceu no seu art. 13, §4º, II que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- 2) A transferência entre o estabelecimento industrial e comercial do mesmo contribuinte não implica em nova etapa da cadeia produtiva, visto que não ocorre transferência de propriedade das mercadorias.

Entendo que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Assim sendo, o fato de a mercadoria produzida em estabelecimento industrial localizado em outro Estado ter transitado por outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular (Centro de Distribuição), não invalida a regra geral estabelecida na LC 87/96, de que a base de cálculo do imposto é a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sob pena de “desvirtuar todo arquétipo concebido pelo legislador tributário para propiciar que os Estados consumidores das mercadorias tenham (alguma) efetiva participação no imposto gerado com a comercialização (consumo) das mercadorias produzidas em outras unidades da Federação”, conforme redigiu o Juiz Nelson Reschke no Acórdão 468/06 do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, que deu provimento ao recurso voluntário impetrado pela Fazenda Estadual no processo nº 41112-14.00/05-1.

Convém ressaltar que esta questão não pacificada nos tribunais, tendo em vista que conforme transcreto às fls. 233/234 da defesa, o Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre, proferiu sentença do processo nº 001/01.05.0347412-0 entendendo que nas operações em comento deveria ser considerado o valor da entrada mais recente e não o custo de fabricação das mercadorias.

Concluo que sobre as operações de transferências dos Centros de Distribuição para estabelecimentos localizados em outros Estados pertencentes ao mesmo titular, deve ser aplicado a regra disposta no art. 13, §4º, II da LC 87/96, e não a do inciso I do mencionado diploma legal, como entendeu o impugnante.

No que tange ao argumento de que os valores expurgados de custos indiretos de produção e energia elétrica, sem uma definição clara de que seja materiais secundários, conforme indicado na defesa, os elementos consignados nas rubricas “depreciação, manutenção, lavanderia”, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais de transferências para estabelecimento do mesmo titular, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Com relação à energia elétrica, concordo que a energia elétrica compõe o custo de produção. É certo que a energia elétrica é um elemento indispensável que pode ser utilizado em diversos

processos de produção, comercialização e prestação de serviços no âmbito de incidência do ICMS. Entretanto, a energia elétrica pode participar de diversas formas nestes processos, a exemplo:

- 1) Processo de produção de cobre: a energia elétrica reage diretamente com as partículas de cobre que se desprendem do minério por eletrólise;
- 2) Utilizada para movimentar motores industriais (força eletromotriz): participa também do processo produtivo, mas não em contato direto com o produto;
- 3) Quando utilizada no processo de comercialização de produtos: que são submetidos à refrigeração (cerveja gelada), de forma indireta reduz a temperatura no local onde se acondiciona o produto, para reduzi-lo à temperatura desejada;
- 4) Há situação em que apenas promove a iluminação do estabelecimento onde se industrializa, comercializa produtos ou presta serviços.

Por sua vez, um dos conceitos de matéria-prima e material secundário, são:

- Matérias Primas são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha.
- Materiais secundários são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.

Nos exemplos acima, pode-se notar a variedade de uso da energia elétrica e na situação presente, a autuado adquire, industrializa e comercializa derivados de suínos e frangos, é certo que a energia é indispensável ao processo produtivo (fabricação de presunto, patê, almôndega, linguiça, salsicha, etc.).

Portanto, na maioria das vezes, a energia elétrica é um componente de custo de produção, que pode ser um insumo ou um material de uso ou consumo, mas não se pode afirmar de forma generalizada, que se enquadra no conceito de “matéria-prima ou material secundário”, ou seja, materiais “que entram em maior quantidade na fabricação do produto” ou que “...aplicados juntamente com a matéria-prima...” complementa ou dá o acabamento necessário ao produto.

Na situação presente, embora a energia elétrica constitua um componente de “custo de produção”, não pode ser enquadrado no conceito de matéria-prima e tampouco de material secundário, haja vista que não “não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário”. Observo que este posicionamento está contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal.

Quanto ao argumento de que uma decisão favorável ao Estado da Bahia caracteriza um mecanismo de transferência de renda não prevista constitucionalmente, entendo que a intenção do legislador foi promover uma partilha justa entre estado produtor e consumidor, delimitando os elementos que compõe a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e é constitucional nos termos dos art. 155, §2º, XII e 146, III, “a” da CF 88 que delegou a lei complementar, no caso a LC 87/96, definir base de cálculo. Como a regra estabelecida na LC 87/96 é hierarquicamente superior à legislação ordinária e complementar dos Estados, havendo o cumprimento da norma, não há conflito com o princípio não cumulativo do ICMS.

Constatou que conforme demonstrativos juntados ao processo, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a elementos de custos que não se enquadram 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, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida 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 PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0009/08-2, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.388.345,07**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR