

A. I. Nº - 206891.0012/07-5
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18/11/2008

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0334-03/08

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. Rejeitada a alegação de decadência parcial suscitada. 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\$315.483,90, 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, 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. 08 a 31.

Constam, à fl. 33, mídia CD; à fl. 37, Termo de Início e de Prorrogação de Fiscalização; à fl. 39, Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2006; à fl. 40, pedido do contribuinte para a dilação de prazo para atendimento de intimação fiscal; às fls. 42 a 54, cópias de notas fiscais de transferência para o autuado, emitidas no exercício de 2002; às fls. 56 a 79, cópias de Planilhas de Custo do sujeito passivo, do exercício de 2002; à fl. 82, recibos de entrega, ao autuado, de Arquivo Eletrônico contendo planilha de custos de produção elaborada pelo contribuinte, relatório dos levantamentos fiscais e dados aos mesmos relativos, do exercício de 2002; às fls. 84 a 90, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes; às fls. 92 a 136, cópias do livro Registro de Entradas do contribuinte, referentes ao exercício de 2002.

O autuado, por intermédio de advogado com Procuração à fl. 157, impugna o lançamento de ofício às fls. 140 a 156, inicialmente discorrendo sobre a imputação e, em seguida, citando o artigo 150, §4º, c/c o parágrafo único do artigo 149, ambos do Código Tributário Nacional – CTN, e alegando decadência em relação ao período anterior a 21/12/2002, por ter a constituição do lançamento ocorrido em 21/12/2007, data da sua ciência. Cita julgados do Superior Tribunal de Justiça - STJ às fls. 143 a 146. Diz ter antecipado “o montante do imposto que, a seu juízo era devido.” Que o Fisco da Bahia alega que o procedimento adotado pela empresa “resultou em recolhimento a menor do imposto devido ao Estado da Bahia e, a seu juízo, pretendem cobrar aludida diferença.”

Expõe que ele, impugnante, “entendeu ter direito de crédito do montante de ICMS pago na operação anterior. Registrou-o e deduziu o respectivo valor dos débitos gerados em cada período.” Afirma que não houve dolo, fraude, ou simulação, porque os créditos foram registrados nos livros fiscais.

Cita decisões do Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Estado do Paraná e do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, às fls. 147 e 148, dizendo que, mesmo que fosse legítima a glosa do crédito efetuada pelo Fisco da Bahia, não poderia ter sido realizada em relação ao período anterior a 21/12/2007, por estar precluído o direito de o Fisco constituir o crédito tributário. Requer a extinção do crédito tributário em relação a este período.

Ao pronunciar-se acerca do mérito, o contribuinte volta a descrever os termos da imputação, expondo que os autuantes alegam “que os custos indiretos, isto é, gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete, geração de vapor, tratamento de água e geração a frio, não integram a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual de produto industrializado”, exigindo o estorno da diferença do crédito. O contribuinte cita e transcreve o artigo 13, §4º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 87/96 e diz que em se tratando de mercadoria industrializada, nos termos do inciso II do §4º do artigo 13 da LC nº 87/96, “a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida, e cuja soma serve como base de cálculo do imposto, não é taxativa.” Diz ser “meramente exemplificativa, não exaurindo o conteúdo da base de cálculo nas transferências interestaduais.” Alega que “os gastos com manutenção, depreciação e amortização, classificados pela Impugnante como custos indiretos de fabricação”, estão compreendidos no conceito de mão de obra tecnológica, “como bem esclarece o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais.” Cita e reproduz dispositivos dos artigos 43 e 44 do RICMS/MG, às fls. 150 a 152 dos autos, textos que tratam do custo de mercadoria produzida a ser considerada na formação da base de cálculo para efeito de saídas de mercadorias, inclusive em operações de transferência.

Diz que o “Estado de São Paulo, através da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, também esclarece que, na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação, a base de cálculo do ICMS deve corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte.” Transcreve esta Decisão Normativa às fls. 152 a 155.

Fala que os gastos com geração de vapor, tratamento de água, geração a frio, e frete, “estão compreendidos no conceito de materiais secundários que por expressa disposição na Lei Complementar nº 87/96, (artigo 13, §4º, II) compõem o custo da mercadoria produzida. Que “Em relação à mão-de-obra (pessoal e tecnológica) utilizada na geração de vapor, no tratamento de água e na geração de frio na indústria, classificada como custo indireto pela Impugnante, esta também, como visto acima, compõe o custo da mercadoria produzida por expressa disposição na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, II). Ademais, sob aspecto contábil, seria ilógico que determinado estabelecimento arcasse com inúmeros custos e despesas para a consecução de sua atividade econômica e, ao transferir os produtos por ela “produzidos”, repassasse, exclusivamente, os custos diretos por ela arcados, vez que tal procedimento tenderia a mascarar a realidade lucrativa dos estabelecimentos envolvidos: o transmitente, com altos custos e pequeno retorno; o recebedor, com poucos custos e despesas, ma com lucros bem definidos.”

Conclui pedindo pela declaração de improcedência da exigência fiscal, com o cancelamento do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 200 a 227, 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 artigo 146, III, alínea “a”, que transcrevem, ambos da

Constituição da República, determinam que cabe à Lei Complementar - LC 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 LC nº 87/96, em seu artigo 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, inciso 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/1995, 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 (Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/06).

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. 56 a 79) quanto em meio eletrônico (fls. 33 c/c 81 e 82), "onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: a) MATÉRIA-PRIMA; b) MATERIAIS DIRETOS; c) CUSTOS INDIRETOS SEM ENERGIA ELÉTRICA; d) ENERGIA ELÉTRICA; e) CUSTO TOTAL." Que, "consoante e-mail datado de 10/08/07 (fls. 86), a Autuada informa e declara (fls.91) que a rubrica "CUSTOS INDIRETOS" refere-se a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc.)."

Asseveram que assim, "Em consonância com a mencionada 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." Que foi expurgada a rubrica "Custos Indiretos sem Energia Elétrica (depreciação, manutenção, lavanderia, etc) "por não ser parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO".

Dizem que, para “correção dessa situação, foi elaborado demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 08 a 31), contendo a ciência da empresa (fls. 31) e em meio eletrônico (fls. 33 c/c 81/82), também com a assinatura de recebimento por parte da Autuada, 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. 33, e 08 a 31) que foi considerado o “custo de produção fornecido pela empresa, exceto a rubrica “CUSTOS INDIRETOS”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem.”

Informam que, assim, no levantamento fiscal foi excluída a rubrica referente a Custos Indiretos (depreciação, manutenção, etc) e incluído o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade Federativa de origem.

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 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, aduzem, quanto à alegação do sujeito passivo “de não atendimento ao que está consignado nas legislações dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo, citadas como referência para considerar a integralidade do custo de produção quando das operações de transferência de produtos de fabricação da Autuada para filial localizada neste Estado (BAHIA)”, que o autuado “define o que seria os elementos formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, importando o que está previsto “ipsis litteris” na legislação (Regulamento do ICMS) de Minas Gerais, e que é na legislação do Estado de Minas Gerais que se encontra a figura da “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 a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de ACONDICIONAMENTO, onde o Regulamento de Minas Gerais prescreve que corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Afirmam que O autuado deve “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, alínea “a”, 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, e que foi legítima a glosa efetuada.

Expõem que, diante do previsto no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo comando é específico, não admitindo nenhum outro custo além dos que ali elenca, “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.”

Assinalam que, com relação ao frete, “a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).” Que, assim, tal 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.”

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>.

Acerca das alegações defensivas referentes à Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005, e ao papel da Lei Complementar na determinação da Bse de cálculo do imposto, os autuantes transcrevem texto de autoria do Profº Márcio Freitas publicado no *site* <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

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. Afirmando 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*.”

Expõem 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://fafitfacil.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC 87/96 (art. 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link http://fafitfacil.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 prepostos do Fisco 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 ao período de 01/01/2002 a 20/12/2002, 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, c/c o artigo , ambos 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 14/12/2007, com data de ciência ao autuado em 21 de dezembro do mesmo ano, conforme seu recibo à fl. 04 deste processo, não ocorreu a decadência argüida, pelo que está rejeitada a preliminar argüida neste sentido.

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. A autuação baseia-se na documentação e informações fornecidas pelo contribuinte ao Fisco deste Estado. 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). O contribuinte expressa o entendimento de que a interpretação do mencionado dispositivo comporta todos os elementos que o produtor computar como custo de produção, e o Fisco da Bahia entende que a interpretação é restritiva, não podendo ser considerados, na composição da base de cálculo do ICMS, os custos indiretos de produção, que não estão expressamente previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 (matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra).

Conforme demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência (fls. 08 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 que a mesma prestou ao Fisco quanto ao significado da rubrica “Custos Indiretos sem Energia Elétrica” (depreciação, manutenção, lavanderia, etc), tendo sido expurgados pelo Fisco, da base de cálculo considerada pelo contribuinte, tais valores, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais para o estabelecimento autuado.

Em seguida, o Fisco aplicou o percentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos fiscais 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, os citados valores indevidos a título de custos indiretos de produção.

O autuado alega inexistirem as diferenças apresentadas pela Fiscalização, aduzindo que a interpretação do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 não é taxativa, e sim exemplificativa, citando o RICMS/MG e transcrevendo, na íntegra, (fls. 152 a 155) a 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”. Assinalo, por oportuno, que os demonstrativos dos levantamentos fiscais e as notas fiscais de transferência acostadas ao processo pelo Fisco demonstram que o contribuinte utilizou os custos indiretos de produção na composição da base de cálculo do imposto, segundo este seu entendimento, baseado em normas dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo, inclusive em operações iniciadas nos Estados de Goiás e de Santa Catarina.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos aduzindo que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte,

a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos que foram computados indevidamente, o que resultou no apurado uso de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação do ICMS.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrito às fls. 153 a 155, 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 contraposta 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. Assim, 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-se 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 para 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 concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 81) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida 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, 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;

Assinalo 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.

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 a Lei Complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por Lei Estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança jurídica.

Ressalto 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, a exemplo do disposto no artigo 2º da Portaria nº 607/2006 da SUFRAMA e no artigo 3º do Decreto nº 6008/2006, bem como este mesmo entendimento já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 210-11/04; CJF nº 409-11/03 e CJF nº 340-11/06, tal como já mencionado pelos autuantes.

Constato que, conforme demonstrativos juntados ao processo, relacionados na informação fiscal, foram expurgados da base de cálculo das transferências interestaduais, objeto desta lide, os valores relativos a custos indiretos de produção. Concluo que os valores referentes a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, únicos itens prescritos no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Em síntese, pelos dados analisados neste voto, 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, nas operações objeto desta lide, incluiu, na base de cálculo do imposto a recolher, valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, únicos itens previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da multicitada Lei Complementar nº 87/96. Este procedimento resultou na determinação, nas operações em foco, de uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na LC 87/96 para o estabelecimento remetente, e um crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto no estabelecimento destinatário, localizado no Estado da Bahia, situação que se caracteriza como utilização indevida de crédito fiscal, tal como corretamente apurado pelo Fisco deste Estado.

Por tudo quanto exposto, voto 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 206891.0012/07-5**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$315.483,90**, 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, 05 de novembro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR