

A. I. Nº. - 206891. 0037/08-6
AUTUADO - BATÁVIA S/A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09. 12. 2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0410-01/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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. Indeferido o pedido de perícia. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/08/08, reclama ICMS no valor de R\$ 187.401,50, acrescido da multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “I”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que na presente situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº. 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas.

Consta, ainda, que a autuação diz respeito unicamente a um componente denominado CIF (Cost Insurance Freight), que ocorre quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário, portanto, neste caso, não sendo embutido no orçamento do fornecedor. Há o esclarecimento de que foi apurado que o autuado, nas operações de entradas de mercadorias recebidas em transferência interestadual inseriu a parcela do frete CIF, quando da composição da base de cálculo, tendo em vista que está consignada nas notas fiscais a expressão “frete pago pelo emitente (código 1), isto é, o valor do frete incluso no “preço da mercadoria”.

A apuração do valor do frete que estava embutido no custo das mercadorias objeto de transferência, foi baseada na declaração do próprio autuado à fl. 127, e nos valores por ele fornecidos, sendo encontrado o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi estornado, de acordo com o

demonstrativo e planilhas às fls. 14,16/42,120/123 e 125), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 12).

No intuito de corroborar o acerto e a qualidade da Auditoria realizada, são invocadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: Acórdãos CJF de nºs 0210-11/04, 0340-11/06, ambos do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (20040171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº. 79452/RS, emanado do STF. Há o registro que tanto o STF (Supremo Tribunal Federal) como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado, através de advogada legalmente constituída, apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 152 a 154, sustentando que a autuação é equivocada, haja vista que o valor do frete não consta da base de cálculo dos produtos transferidos para a unidade fiscalizada, conforme informado no *e-mail* encaminhado ao Fiscal Autuante em 11 de julho de 2008, cuja cópia anexa aos autos. Afirma que o registro nas notas fiscais de que o frete é pago pelo emitente serve para informar o tipo de operação de transporte para fins de creditamento do ICMS incidente sobre o frete pela remetente, que é quem paga pelo transporte.

Assevera que cumpriu rigorosamente a LC 87/96, conforme se comprova pelas notas fiscais em confronto com as planilhas de custo de fabricação constante nos autos às fls. 12 (em meio eletrônico). Acrescenta que a planilha à fl. 127 demonstra o valor do frete pago pelo remetente por quilo de produto transferido para a Bahia, tendo sido apresentada por determinação da fiscalização mesmo esta sendo informada por e-mail de que o frete não compõe o preço de transferência praticado.

Prosseguindo, diz que para comprovar que o frete não compõe o preço de transferência praticado pela indústria da autuada para suas filiais em outros Estados da Federação, apresenta tabela confrontando os preços de transferências praticados para a Filial da Bahia e para a Filial do Rio de Janeiro, no mesmo período fiscalizado. Acrescenta que, para fins de análise, está anexando ao processo planilha do valor pago pelo frete por quilo de produto transferido para a Filial do Estado do Rio de Janeiro, provando que o frete não compõe o valor utilizado para transferência os produtos, salientando que deve ser observado que o preço de transferência é o custo da quinzena anterior.

Sustenta que a documentação anexada aos autos comprova o equívoco da fiscalização, pois, o frete não compõe o preço de transferência dos produtos, constituindo a tabela de fretes para a Bahia, entregue por solicitação da fiscalização, o valor pago pela emitente, e que consta na nota fiscal a condição de frete pago para que possa utilizar o crédito que tem direito na unidade fabril.

Finaliza, requerendo que o Auto de Infração seja considerado insubsistente, bem como a produção de todos os meios de provas em direito admitidos, em especial perícia, a ser realizada na contabilidade da Impugnante centralizada no estabelecimento Matriz na cidade de Carambeí, Estado do Paraná, sob pena de cerceamento de defesa.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 216 a 218, registrando, inicialmente, que em nenhum momento os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados aos autos foram contestados pelo autuado.

Prosseguindo, dizem que o Auto de Infração aponta apenas uma infração, isto é, exclusão ou estorno do valor do frete CIF. Esclarecem que o frete CIF (Cost Insurance Freight) se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria. Já o frete FOB (Free on Board) ocorre quando este é por conta do destinatário, não sendo, portanto, computado no orçamento do fornecedor.

Acrescentam que, na Auditoria levada a efeito, constataram que nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, o autuado faz a inserção da parcela do frete identificado como “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois se encontra consignado nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), ou seja, o valor do frete está incluso no preço da mercadoria.

Continuando, dizem que o procedimento adotado pelo autuado além de não ter amparo legal, também não é contabilmente o mais adequado, tendo em vista que a parcela desse frete não é elemento de custo de produção, portanto, não podendo compor a base de cálculo nas operações de transferências interestadual, prevista no artigo 13,§4º, II da Lei Complementar nº.87/96. Citam e reproduzem o pensamento de Leone e Leone(Dicionário de Custos), no sentido de que despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas, comissões aos vendedores, frete de vendas, etc. Invocam, também, lição do Profº. Creso Cotrim, que diz serem as despesas contas de período e assim sendo não compõem o custo da produção. Dizem, ainda, que juridicamente a cláusula CIF é inaplicável às transferências, por inexistir a figura do “remetente-vendedor” e do “destinatário-comprador”, pessoas jurídicas distintas.

Acrescentam que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como despesa operacional e nunca como custo de produção, conseqüentemente, tal parcela deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo, na forma prevista no artigo 13,§4º,II, da LC 87/96, restando demonstrada a impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional como elemento de custo de produção.

Quanto às notas fiscais de transferência para o Estado do Rio de Janeiro, em cuja base de cálculo é embutida uma alíquota de 12%, enquanto nas transferências para o Estado da Bahia é incorporada na base de cálculo apenas 7%, afirmam que não é nenhum elemento de prova ou de parâmetro para descaracterizar o fato de que o frete está inserido na base de cálculo, demonstrando, contrariamente, o acerto da autuação, em face do que dispõe o artigo 13,§1º, I, da LC 87/96, que transcrevem. Dizem que se o ICMS está embutido na base de cálculo e as alíquotas são diferentes para o Estado do Rio de Janeiro e para o Estado da Bahia, os valores deveriam ser distintos e não iguais, caso fossem formados pelos mesmos elementos previstos no artigo 13,§4º,II da Lei Complementar nº. 87/96.

Concluem mantendo integralmente a autuação.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

A princípio, verifico que a ação fiscal foi realizada apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma de custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo, conforme reproduzido abaixo:

“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;

Observo que a autuação foi realizada, em decorrência de constar nas notas fiscais de transferências recebidas pelo autuado, a inclusão da parcela do frete CIF, quando da composição da base de cálculo, por estar consignada nas notas fiscais a expressão “*frete pago pelo emitente (código 1)*”.

Vejo que os autuantes com base na declaração do próprio autuado à fl. 127, e nos valores por ele fornecidos, separaram os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), sendo expurgado o item referente ao frete CIF. Após a apuração do custo de produção unitário, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a maior, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito do ICMS -Frete”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte (fls. 16 a 42).

Verifico também que o impugnante sustenta que a autuação é equivocada, haja vista que o valor do frete não consta da base de cálculo dos produtos transferidos para a unidade fiscalizada, conforme informado no *e-mail* encaminhado ao autuante, sendo o registro nas notas fiscais de que o frete é pago pelo emitente, apenas, para informar o tipo de operação de transporte para fins de creditamento do ICMS incidente sobre o frete pelo remetente, que é quem paga pelo transporte.

Certamente, existe na afirmativa do autuado uma contradição no que diz respeito ao creditamento nas operações efetuadas a preço CIF, haja vista que a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento remetente - relativamente ao imposto cobrado sobre a prestação de serviço de transporte-, somente é possível quando o valor do frete esteja incluído no preço da mercadoria. Ou seja, a admissibilidade do creditamento pelo remetente quando o preço é CIF, decorre da necessidade de afastar a possibilidade de duplicidade de exigência do imposto relativo ao frete, por constar, concomitantemente, na nota fiscal e no conhecimento de transporte.

Ora, no momento em que o remetente informa na nota fiscal que a operação é CIF, fica evidente o cômputo do valor do frete na base de cálculo da transferência, pois, conforme dito acima, somente em tais situações o creditamento pelo remetente é admissível.

Obviamente, que o creditamento mencionado pelo autuado terá seus efeitos compensatórios exclusivamente na unidade da Federação de localização do remetente, valendo dizer que, não terá nenhuma afetação no Estado da Bahia, não sendo, portanto, procedimento infracional neste Estado. Contudo, o que está sendo exigido no Auto de Infração em exame, é o ICMS devido pela utilização indevida de crédito fiscal, pelo cômputo do valor do frete na base de cálculo das transferências, havendo, assim, uma relação de causa e efeito, estando correta a exigência na forma como realizada.

O que se verifica é que o autuado não questiona as disposições da Lei Complementar nº. 87/96, no caso o art. 13, § 4º, II, que cuida da base de cálculo nas transferências. A sua insurgência restringe-se ao fato de que, apesar de constar o registro na nota fiscal, “*frete pago pelo emitente (código 1)*”, este não teria sido computado na base de cálculo das transferências.

Ocorre que os elementos acostados aos autos, notadamente as notas fiscais com os registros de se tratar de transferência a preço CIF, bem como os demonstrativos e planilhas acostados pelos autuantes, permitem identificar os valores relativos a cada item formador do custo de produção e os valores referentes à glosa do crédito fiscal, não restando dúvida quanto à forma de apuração do valor exigido na autuação e, conseqüentemente, o acerto da exigência fiscal, pois, realizada na forma do artigo 93, § 5º, II, c/c o artigo 97, VIII, todos do RICMS/BA, abaixo transcritos:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente

calculado:

...

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”

Ademais, constato assistir razão aos autuantes, quando dizem que em nenhum momento os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados aos autos foram contestados pelo autuado. Evidentemente, para que pudesse comprovar as suas alegações, caberia ao autuado, querendo, apresentar elementos de provas hábeis capazes de elidir a autuação, a exemplo de levantamentos e demonstrativos, consoante o artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF/99.

Coaduno, também, com o entendimento manifestado pelos autuantes de que as notas fiscais aludidas pelo autuado, não servem de prova para descaracterizar o fato de que o frete está inserido na base de cálculo, haja vista que, por integrar o imposto a sua própria base de cálculo e as alíquotas serem distintas para o Estado do Rio de Janeiro e para o Estado da Bahia, os valores deveriam ser diferentes e não iguais, caso fossem formados pelos mesmos elementos previstos no artigo 13,§ 4º,II da Lei Complementar nº. 87/96.

No que concerne ao pedido de realização de perícia para comprovação das razões defensivas, não vislumbro necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Diante do exposto, considero integralmente subsistente a autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0037/08-6**, lavrado contra **BATÁVIA S/A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$187.401,50**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR