

A. I. N° - 279470.0016/09-4
AUTUADO - PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23.02.10

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0035-04/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas a decadência e a nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Auto de Infração foi lavrado em 26/06/09, para exigir ICMS no valor de R\$98.995,78, 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 à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 140 a 172), onde inicialmente discorre sobre a infração, esclarece que é fabricante de produtos alimentícios de leite e derivados, inclusive sementes, fertilizantes e produtos agropecuários primando pelo cumprimento de obrigações tributárias.

Preliminarmente afirma que os fatos geradores do período de janeiro a junho/04, foram alcançados pelo instituto da decadência prevista no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), em vista de ter passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores.

Transcreve ementa do RE 11314/RJ (fl. 146), cujo relator foi o Ministro Garcia Vieira, afastando a incidência prevista nos artigos 173 e 174 do CTN, com base no art. 150, § 4º do CTN que fixa prazo de cinco anos para o Fisco homologar o lançamento.

Argumenta que os créditos cobrados “já foi, integralmente, objeto de autuação, conforme se pode observar no Auto de Infração 206.891.0007/09-8”, com o mesmo valor e que está sendo discutido mediante impugnação apresentada, cuja cópia juntou às fls. 203/208. Requer o cancelamento da exigência por encontrar suspensa a exigibilidade do crédito fiscal em outro AI.

Afirma que não bastasse a decadência de parte do período fiscalizado e exigência em duplicidade, suscita a nulidade da autuação por conter vícios insanáveis, conforme expôs:

- 1) Deixou de computar para fins de apuração do custo de produção a energia elétrica. Afirma que a energia elétrica “é e sempre será uma matéria-prima essencial no processo produtivo” uma vez que não é possível a realização da pasteurização do leite, bem como fermentação de sucos, que são produtos comercializados por ele, conforme descrição feita deste processo (fl. 150). Apresenta demonstrativo da composição do custo de um saco de 25 Kg de leite em pó para demonstrar que o custo da energia elétrica comparado com o da mão-de-obra e material de embalagem corresponde a quase 500% e 2438% respectivamente. Transcreve trecho de autoria do professor Hélio de Paula para demonstrar a relevância

final dos produtos fabricados e diferente classificação, inclusive da energia elétrica em função do processo produtivo.

- 2) Utilizou alíquota de 17% que é aplicável a operações internas, no cálculo do montante dos valores a serem estornados ao invés das alíquotas interestaduais de 7% e 12%, aplicável a cada operação. Entende que tal procedimento contraria o disposto no art. 39, IV do RPAF/BA que prevê discriminação da base de cálculo e alíquota.
- 3) Cerceamento do direito de defesa por não explicitar o critério adotado para apuração do imposto exigido. Diz que apresentou planilha de custo de produção à fiscalização e que ao excluir rubricas que entendeu não compor o custo de produção, acarretou “aumento indevido da base de cálculo nas operações interestaduais”. Apresenta tabela comparativa relativa ao produto bebida de laranja light, código 3526 em que apurou custo unitário de R\$1,78 enquanto a fiscalização apurou custo de R\$1,04 desconsiderando as rubricas EE, DPR e CF. Afirma que na planilha juntada pela fiscalização a fl. 11, o custo do mencionado produto foi atribuído o valor de R\$2,07 e não R\$1,78. Questiona qual o valor correto do custo, se o apurado de R\$1,04 ou de R\$2,07 indicado no citado demonstrativo.

Transcreve ementa dos Acórdãos CJF 058/00 e JJF 049/00 do CONSEF que decidiram pela nulidade dos lançamentos em função da impossibilidade de determinação com segurança do cometimento da infração, motivo pelo qual requer a nulidade do Auto de Infração em apreço.

No mérito, discorre sobre a infração e diz que a fiscalização expurgou da base de cálculo das transferências os valores relativos à “gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica e combustíveis”, o que não concorda, por entender que nas mencionadas operações, considerou o custo de produção, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que a Constituição Federal estabeleceu no art. 155, II, a possibilidade de os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS e no inciso XII, delegou a Lei Complementar, estabelecer as disposições gerais sobre o ICMS, entre as quais, definir quem seria o contribuinte e fixar a base de cálculo do imposto. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96 que, entre outras disposições, estabeleceu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual entre o produtor fabricante e seu estabelecimento situado em outro, a base de cálculo seria “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Afirma que não concorda com a interpretação literal e restritiva do dispositivo acima citado, como pretende a fiscalização, por entender que os elementos identificados na citada Lei, “são apenas exemplificativos”, devendo ser entendida como a soma dos custos de produção efetivamente incorridos, de acordo com as peculiaridades do processo produtivo, incluindo outros elementos além dos encargos diretamente relacionados aos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento citados no dispositivo legal, inclusive à depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição todos ligados ao processo produtivo, em prol da definição prevista na lei.

Salienta que não está pleiteando uma interpretação ampliativa (art. 111 do CTN), mas, sim a interpretação conforme a doutrina constitucional do princípio da não-cumulatividade ao qual está sujeito o ICMS. Lembra que as normas gerais de contabilidade exigem que as mercadorias ao serem transferidas do estoque de um estabelecimento para outro do mesmo titular, sejam baixadas do estoque “pelo valor do produto contabilizado no seu ativo”, que nada mais é do que o valor do custo do produto.

Transcreve o artigo 183, II da Lei nº 6.404/76, que estabelece que o valor do bem registrado em estoque é o valor do custo de produção. Transcreve parte de texto de autoria do professor Eliseu Martins e artigos 289 e 300 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), para chamar a atenção que o conceito de custo de produção encontra-se presente não só normas contábeis, mas também em outros dispositivos da legislação

Aduz que ao se referir ao custo de produção, como sendo o somatório dos custos relativos à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, “quis o legislador se referir àqueles custos que comumente fazem parte do processo de produção, sem, contudo, elencá-los de forma taxativa”, mesmo porque, seria impossível prever todos os custos incorridos em todos os processos produtivos, de formas não individualizadas e imprevisíveis nos inúmeros processos industriais.

Conclui esta linha de raciocínio, afirmando que a interpretação mais adequada do disposto no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, é aquela no sentido de que cada contribuinte possui um processo produtivo próprio, com seus respectivos custos de produção igualmente individualizados, que foi o entendimento do Fisco Paulista, na Decisão Normativa CAT 5/2005 (transcrita às fls. 128 a 131), cuja conclusão no item 9, é de que não deve ser interpretado o citado dispositivo, como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, “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”.

Conclui afirmando que procedeu de modo lícito e que é equivocado o procedimento adotado pela fiscalização no tocante ao creditamento de ICMS sobre os componentes de energia, efetiva matéria-prima, depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição do custo de produção de suas mercadorias. Requer a improcedência do Auto de Infração.

Destaca que uma das características fundamentais do ICMS é ser o mesmo "não-cumulativo", possibilitando ao sujeito passivo a dedução, em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do imposto cobrado nas anteriores (art. 155, §2º, I da CF/1988), de modo que o imposto que for pago pelo contribuinte na aquisição de mercadorias, será compensado com o débito do imposto incidente sobre as operações e prestações subseqüentes.

Manifesta entendimento de que qualquer restrição ao direito do crédito constitui violação ao princípio da não cumulatividade. Cita publicação do professor Pontes de Miranda e ementa do RE 161031-0/MG, do STF cujo Relator foi o Ministro Marco Aurélio, em que decidiu que conflita com o princípio da não-cumulatividade, norma vedadora da compensação do valor recolhido, relativo à operação com mercadoria usada.

Conclui afirmando que o plenário do STF pacificou o entendimento de que é direito potestativo do contribuinte se creditar de todo o imposto que pagou, ao adquirir mercadorias ou serviços, e se debitar do imposto incidente sobre as saídas de mercadorias ou serviços subseqüentes.

Ressalta que Estados onde estão localizados os estabelecimentos remetentes das mercadorias para a filial no Estado da Bahia, a exemplo do Estado de São Paulo adota posicionamento divergente do adotado pela fiscalização, por meio do Comunicado CAT 5/05, em relação à inclusão dos custos de produção relativos às despesas com energia, depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição na base de cálculo do imposto devido, regra esta que em se tratando de operações interestaduais, deve ser observada pelos estabelecimentos remetentes, sob pena de ser cobrado imposto devido, com imputação de multas, juros e correção monetária.

Por fim, requer a nulidade do auto de infração, seja pela decadência ou precariedade da metodologia adotada na apuração do suposto crédito tributário e se assim não entender, pelo cancelamento diante da sua patente ilegalidade e ilegitimidade.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 289 a 338), ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados tendo aplicado o roteiro de fiscalização.

Com relação à preliminar de decadência de parte dos fatos geradores (fl. 337), contestam dizendo que nos termos dos art. 107-A e 107-B da Lei nº 3.956/81, C
Bahia (COTIBA), o prazo decadencial dos créditos tributários com

primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores e que é válido o lançamento do crédito tributário na sua totalidade.

No tocante a nulidade suscitada sob o argumento de que houve duplicidade de cobrança, esclarecem que o Auto de Infração 206891.0007/09-8 foi registrado no demonstrativo de débito fatos geradores do ano de 2005 e não de 2004, o que motivou pedido de nulidade na defesa apresentada sob alegação de que o levantamento fiscal se reportava ao exercício de 2004.

Informam que ao prestarem a informação fiscal relativa ao citado Auto de Infração, “concordaram com a Defesa da Impugnante” pela nulidade daquele AI, motivo pelo qual lavraram este AI e não existe a nulidade suscitada.

Quanto à nulidade suscitada relativa à aplicação da alíquota de 17% ao invés de 7% ou 12% dizem que como pode ser observado nos demonstrativos às fls. 13/28 registraram as alíquotas corretas e que ao serem transportados os valores correspondentes no Auto de Infração foram convertidos em base de cálculo equivalente de 17%, constituindo um mero procedimento do sistema automatizado de emissão do mesmo.

Relativamente à preliminar de nulidade, esclarecem que de acordo com o disposto no art. 18, §1º do RPAF/BA, as eventuais incorreções contidas no levantamento fiscal não conduzem à nulidade do Auto de Infração. Afirmam que o presente lançamento possui elementos suficientes para determinar a natureza da infração, o autuado, o montante do débito e o infrator e que eventuais omissões podem ser corrigidas ou suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo.

Com relação à nulidade suscitada sob argumento de que o resultado numérico obtido pela fiscalização não corresponde à base de cálculo apurada, afirmam que o “custo de aquisição” citado pelo patrono do autuado é inadequado tendo em vista que na verdade trata-se de “custo de transferência” ou mais precisamente o “preço unitário de transferência”. Esclarece que com base na fundamentação apresentada na autuação, têm-se três valores a serem analisados:

- 1) Produto 3256 transferido pela empresa situada em São Paulo conforme nota fiscal 843207 com preço unitário de transferência de R\$2,07 (180 litros x R\$2,07) que resulta em base de cálculo de R\$372,29;
- 2) Custo de produção R\$1,78 (informado pela empresa: custo total/quant. produzida);
- 3) Custo de R\$1,04 apurado com base no disposto no art. 13 de LC 87/96.

Responde ao questionamento formulado pelo defendente dizendo que o remetente foi quem estabeleceu o valor de R\$2,07 na realização da transferência do produto 3526 e não houve interferência por parte deles, e sim, que o custo de transferência foi apurado considerando os valores relativos à MP, ME, MOD e SEMI-MP, SEMI-BEM, SEMI-ACAB, INSUMO e BN, tendo então encontrado o valor unitário de R\$1,04 que foi utilizado na apuração da base de cálculo das transferências.

Relativamente à preliminar de nulidade, sob argumento de que não foi verificada a natureza dos custos, afirma que se trata do mérito o que será contestado a seguir.

No mérito, com relação à infração apontada no Auto de Infração, transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, delegando à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e o art. 13, §4º, II Lei Complementar 87/96, que prescreve 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”, incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Transcrevem ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento de

matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcrevem também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br> e também do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentou que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação a base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo (27) estabelecesse normas para regular a matéria ao sabor dos seus interesses.

Informam que em consonância ao disposto no art. 13, §4º da LC 87/96, com base na planilha de custo de produção apresentada pela empresa (fls. 65 a 69), expurgaram do custo de produção os valores relativos à EE-ENERGIA; DI-DEPRECIÇÃO DIRETA; CF-CUSTO FIXO (DESPESAS); e OUTROS MATERIAIS POUCO USADOS, por não integrarem matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme previsto na citada Lei, tendo sido elaborado demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO-CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, o qual foi entregue ao estabelecimento autuado (fls. 13 a 285 e 121/129).

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Eurico Marco Diniz Santi, Paulo de Barros Carvalho, Hamilton Dias de Souza, Márcio Alexander Freitas e Aliomar Baleeiro para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresso, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone, Romualdo Batista de Melo, Creso Cotrim Coelho e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Ressaltam que energia elétrica e combustível, também não pode ser enquadrada no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, conforme transcreveu à fl. 225, “uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto”.

Chamam a atenção que o STJ, em diversos julgamentos reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência de que “energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de ‘bens de uso e consumo’”, conforme AgRg RE 731885/PR; REsp 518656/RS; AgRg AG 623105/RJ e AgRg RE 826689/RJ.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõe o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS/MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 232 a 236 decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001 do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio 70002778157/2007) e, nas quais manifestaram o entendimento de

adotada nas transferências interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro Estado, é a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/04 a 30/06/04), 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 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/04 a 31/12/04 só seria atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/10. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou também a nulidade sob o argumento de que os créditos ora cobrados já foram exigidos no Auto de Infração 206.891.0007/09-8, foi contestado pelos autuantes na informação fiscal dizendo que dado ao equívoco da indicação no demonstrativo de débito de fatos geradores relativo ao ano de 2005 ao invés de 2004, concordaram com o pedido de nulidade formulado na defesa apresentada.

Verifico que conforme decisão contida no Acórdão JJF 0290-03/09 de 14/09/09 o CONSEF decidiu pela nulidade do citado Auto de Infração. Portanto, aquele lançamento não produziu nenhum efeito jurídico que caracterizasse obrigação tributária, cujo mérito passa a ser apreciado neste Auto de Infração, motivo pelo qual não acato a nulidade pretendida.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que não atende o disposto no art. 142 do CTN, pela falta de clareza e motivo para glosa de aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17% ao invés

Com relação à primeira alegação, constato que o Auto de Infração descreve a infração: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”, ressaltando o “detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”.

Observo que na descrição dos fatos (fls. 2 a 4), entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96. Também, foi identificado o sujeito passivo, base de cálculo, indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício material que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que foi aplicada alíquota de 17% ao invés de 7% ou 12%, constato que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, no demonstrativo juntado à fl. 10 (CD), cuja cópia foi fornecida ao impugnante, após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. A exemplo do mês de janeiro/04, no demonstrativo à fl. 13 foi calculado o valor exigido relativo à nota fiscal 844956 emitida por estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, calculando a diferença de ICMS destacado a mais no valor de R\$85,31 com base na alíquota interestadual de 7%, resultando em valor total apurado naquele mês de R\$8.043,78 (fls. 13/verso), valor este que foi transportado para o demonstrativo de débito à fl. 7 e Auto de Infração (fl. 5), com indicação de alíquota de 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, como alegou o defendente e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados corretamente com aplicação das alíquotas interestaduais e indicação da alíquota de 17% no Auto de Infração correspondente ao valor apurado. Assim sendo, rejeito a nulidade pretendida.

Com relação ao argumento de que foram glosados do custo de produção, valores de elementos de custo (energia elétrica) que conduzem à falta de liquidez do crédito tributário, deixo de apreciar neste momento por se tratar de questão de mérito, o que será apreciado em seguida.

Suscitou ainda nulidade sob alegação de cerceamento do direito de defesa por não explicitar o critério adotado para apuração do imposto exigido, excluindo rubricas que compõem o custo de produção, aumentando a base de cálculo nas operações interestaduais, a exemplo dos cálculos do produto bebida de laranja light, código 3526 em que apurou custo unitário de R\$1,78, a fiscalização R\$1,04 desconsiderando as rubricas EE, DPR e CF e atribuído valor de R\$2,07 e não R\$1,78.

Conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, verifico que conforme demonstrativo à fl. 15 foi indicado o valor total de R\$372,29 (180 litros x R\$2,07) e indicado no rodapé que do valor do custo de transferência atribuído pela empresa foram excluídos os valores relativos à EE-ENERGIA ELÉTRICA; CF-CUSTO FIXO; DI-DEPRECIÇÃO INDIRETA E OUTROS MAT. POUCOS USADOS, e considerados valores relativos à MP, ME, MOD e SEMI-MP, SEMI-BEM, SEMI-ACAB, INSUMO e BN, o que resultou em valor unitário de R\$1,04 que foi utilizado na apuração da base de cálculo das transferências em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96, em seguida integrado o imposto a base de cálculo ($E = F / (1 - Aliq)$) o que resultou em valor unitário de R\$1,12 (x 180 = R\$201,60). Em seguida foi comparada a base de cálculo indicada na nota fiscal com a apurada pela fiscalização e estornado o crédito sobre a base de cálculo excedente.

Pelo exposto entendo que a metodologia aplicada pela fiscalização está correta e é compreensível, não implicando em nulidade. Quanto à legalidade da exigência fiscal a mesma será apreciada quando do mérito.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixa

origem, superior à estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou que:

- 1) Os valores glosados a título de “manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica e combustíveis” (fl. 157) compõem custo de produção e entende que deve integrar o custo de transferência, por serem imprescindíveis ao processo produtivo;
- 2) O regime de compensação do imposto previsto no art. 155, §2º, I CF, estabelece compensação do que for devido, o montante cobrado em operações anteriores e que qualquer restrição de crédito, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores apurados pela fiscalização e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão de elementos que entende constituírem custo de produção.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em diversos Estados (São Paulo, Goiás, Pernambuco, Rio Grande do Norte, Rio de Janeiro, Minas Gerais) para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo 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 (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Conforme demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência (fls. 13 a 28), a fiscalização tomou como base a planilha de custo apresentada pela empresa e do custo unitário de cada produto consignado em nota fiscal, expurgou da base de cálculo os valores relativos à “à EE-ENERGIA ELÉTRICA; CF-CUSTO FIXO; DI-DEPRECIAÇÃO INDIRETA E OUTROS MAT. POCOS USADOS”, que entendeu não constituírem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Em seguida, aplicou o percentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem, em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores indevidos na composição dos custos.

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

Conforme indicado na defesa, os elementos consignados nas rubricas “depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição”, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra, como previsto no art. 13, §4º da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Com relação à energia elétrica, concordo com o impugnante quando afirma 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 prod

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, trazido ao processo 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 produtos (leite, e derivados). É certo que a energia é indispensável ao processo produtivo (fabricação de biscoito, sucos, creme de leite, pausterização de leite, UHT, 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 com 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, utilizada na atividade de fabricação de leite e suco, no processo de pasteurização e fermentação, embora a energia elétrica constitua um componente de “maior 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 contado direito com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”, que foi o posicionamento contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal.

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

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, devem ser incluídos na base de cálculo todos os elementos que compõem o custo de produção, a exemplo da orientação contida na DN CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, faço as seguintes considerações relativas ao ponto de vista da Ciência Contábil e das normas tributárias:

- 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 para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ci

um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;

- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

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

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

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido 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 das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

.....

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS.

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 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 à 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, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à depreciação, energia e outros, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279470.0016/09-4**, lavrado contra **PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$98.995,78**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR