

A. I. Nº - 206891.0043/10-8
AUTUADO - PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA S. BRITO e outros.
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18.03.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0028-04/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96; **b)** MERCADORIAS REMETIDAS PELO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. Neste caso, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 26/07/2010, para exigir o ICMS de R\$ 417.705,76, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2005, sendo R\$ 382.278,50 em relação à infração 01 e R\$ 35.427,26 inerente à infração 02, em razão da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior:

Infração 01 - ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, por se tratar de produtos fabricados pelos próprios remetentes, consoante previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Infração 02 - correspondente à entrada mais recente da mercadoria, por se tratar de produtos remetidos de estabelecimentos atacadistas (Centro de Distribuição), consoante previsto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

O autuado, através de seu advogado devidamente habilitado, apresenta defesa tempestiva, às fls. 166 a 192, na qual, após citar a acusação fiscal, arguiu a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, visto que, apesar dos supostos débitos decorrem de fatos geradores de janeiro a dezembro de 2005, a planilha em que as basearam os prepostos fiscais referem-se às operações de janeiro a dezembro de 2004. Portanto, como o prazo para a constituição do crédito tributário de ICMS é de cinco anos contados da data do fato gerador, conforme descrito no art. 150, § 4º, do CTN, o prazo para constituição do crédito tributário, referente aos fatos geradores ocorridos até dezembro de 2004, expirou em dezembro de 2009. Como a ciência do Auto de Infração ocorreu em 28.10.2010 (28.09.10), operou a decadência.

Salienta que, apesar dos fatos geradores, objeto da presente autuação, terem ocorrido no ano de 2004, os agentes fiscais, equivocadamente, apontaram que os mesmos fatos ocorreram no ano de 2005. Destaca que, mesmo que se considerasse que tais fatos ocorreram no ano de 2005, o prazo decadencial teria atingido todos os supostos fatos ocorridos antes de outubro de 2005, pois a ciência do Auto de Infração ocorreu somente em 28.09.2010.

Em seguida, ainda em preliminar, argüiu a nulidade do lançamento em decorrência da extrapolção da competência fiscalizatória, tendo em vista que as operações de transferência tiveram origem em estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, não competindo ao fisco da Bahia efetuar a autuação alcançando fatos ocorridos fora dos seus limites territoriais, onde a vigência de sua legislação tributária não surte efeitos. Cita art. 101 do CTN, art. 934 do RICMS/BA e doutrina. Sustenta que, no caso presente, somente o estabelecimento localizado no Estado da Bahia pode ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser, portanto, fiscalizado pelo fisco do Estado da Bahia, contudo, não tendo competência para fiscalizar o custo de produção utilizado por estabelecimentos localizados em outros Estados. Cita resposta do Estado de São Paulo à consulta que envolvia regras de substituição tributária, como se fosse caso análogo.

Arguiu, também, por vício insanável, a nulidade do lançamento em decorrência do erro na aplicação da alíquota e na apuração da base de cálculo, uma vez que os autuantes não só deixaram de analisar a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados, como indicaram alíquota equivocada no Demonstrativo de Débito constante do Auto de Infração, qual seja 17%, alíquota aplicável às operações internas, sendo que os créditos registrados foram com base nas alíquotas interestaduais de 7% e 12%, conforme o caso.

Aduz, também, que a base de cálculo indicada no aludido Demonstrativo de Débito não corresponde à base de cálculo apurada no demonstrativo intitulado “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – 2005”, às fls. 11 a 23 e no demonstrativo às fls. 25 a 39, acarretando total infringência ao artigo 142 do CTN, que atribui expressamente à autoridade fiscal o dever de “calcular o montante do tributo devido.”

Invoca o princípio da verdade material e diz que a fiscalização simplesmente presumiu que os valores retirados da base de cálculo do ICMS, para fins de glosa de créditos em questão, não fariam parte do custo de produção das mercadorias fabricadas pelos estabelecimentos. Cita que foram excluídos valores relacionados à energia elétrica, elemento essencial no processo produtivo para realização da pasteurização do leite, bem como fermentação dos sucos, principais produtos comercializados pela empresa. Discorre sobre o processo de pasteurização e fermentação e cita doutrina acerca do conceito de matéria-prima. Aduz ser evidente que a energia elétrica, caso não seja considerada matéria-prima, deverá, de todo modo, caracterizar-se como material secundário, pois é essencial ao processo produtivo e, portanto, deve compor a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência, ainda que se dê à Lei Kandir uma interpretação literal.

Assim, segundo o autuado, considerando que os erros cometidos pela fiscalização o impedem de aferir a própria infração que lhe foi imputada, haja vista a falta de clareza e justificativa na glosa dos créditos em questão, bem como de apurar a liquidez do suposto crédito tributário, não lhe resta alternativa se não pleitear pelo seu cancelamento. Cita o art. 142 do CTN e o Acórdão CJF nº. 0347-12/09, que julgou nulo o Auto de Infração nº 206891.0007/09-8, em decorrência da inobservância do devido processo legal.

No mérito, aduz o impugnante que, caso sejam ultrapassadas as preliminares acima suscitadas, não merece prosperar o presente Auto de Infração, seja pela incorreta interpretação do conceito de custo da produção utilizado pelos autuantes, seja pela violação ao Princípio da Não-cumulatividade.

Salienta que, com base numa interpretação literal e restritiva do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, pretende a fiscalização glosar parte dos créditos do ICMS apropriados decorrentes das operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular,

sob o argumento de que a base de cálculo, utilizada para fins de apuração do ICMS devido (custo de produção), acabou por computar gastos com energia elétrica, depreciação e custos fixos.

Todavia, discorda da interpretação literal do citado dispositivo legal, uma vez que os elementos nele identificados são apenas exemplificativos, visto que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência deve ser entendida como a soma dos custos de produção efetivamente incorridos, incluindo todos os encargos diretamente relacionados à mesma, interpretação esta segundo a doutrina constitucional do princípio da não-cumulatividade.

Nesse sentido, o valor da operação de transferência deve ser o valor da mercadoria registrado no estoque, que nada mais é do que o valor do custo do produto, tal como determinado pela legislação contábil, refletido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96, como também no art. 183, II, da Lei nº. 6.404/64, assim como no art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda. Cita doutrina e Decisão Normativa CAT 5/05 do Fisco Paulista.

Salienta, ainda, que uma das características fundamentais do ICMS consiste no fato de ser um imposto “não-cumulativo”, possibilitando ao sujeito passivo a dedução, em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do imposto cobrado nas anteriores. Frisa que a legislação infraconstitucional não pode fazer restrição às compensações em função da natureza de crédito do imposto, sob pena de incorrer em manifesta inconstitucionalidade. Cita entendimento do STF no sentido 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 de seu estabelecimento, integralmente.

Consequentemente, a maioria dos Estados prevê a impossibilidade de adoção de critério único para apuração dos custos de produção, devendo se analisar cada operação, de forma individualizada.

Ainda salienta que, se tratando de operações interestaduais, devem os estabelecimentos remetentes das mercadorias, necessariamente, observar a legislação dos Estados de sua localização que, conforme acima dito, determinam que para apuração da base de cálculo nas operações de transferência interestadual deve ser considerado o custo de produção, assim entendido todos os gastos incorridos no processamento de obtenção dos bens destinados à venda, sendo computadas, no presente caso, as despesas com energia elétrica, depreciação e custo fixo.

Registra que, caso assim não cumpram os estabelecimentos remetentes do impugnante, os Estados em que se localizam os referidos estabelecimentos cobrar-lhes-ão o imposto devido, não recolhido em relação às referidas parcelas, imputando-lhes, ainda, todos os consectários legais relativos a multas, juros e correção monetária.

Logo, tendo sido incluídos os custos totais de produção na base de cálculo para recolhimento do ICMS nas operações de transferência realizadas para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, em respeito ao disposto pelo princípio da não-cumulatividade, ao qual está sujeito o imposto, necessariamente, há de se reconhecer o direito ao crédito respectivo.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado nulo, em decorrência da decadência do período autuado e pela precariedade da metodologia adotada na apuração do suposto crédito tributário e, caso não seja este o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal, requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, às fls. 271 a 320, prestaram informação fiscal esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de

produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos pelos estabelecimentos industriais (Infração 01) ou pelos estabelecimentos atacadistas ((Infração 02) para filiais localizadas neste Estado, o que reproduz, registrando que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto à preliminar de decadência do crédito tributário, relativo ao ano de 2004, aduzem que foi apresentado e anexado porque as operações de transferência do mês de janeiro de 2005 têm como suporte os custos de produção do mês anterior (Dezembro de 2004). Assim, sustentam que não tem fundamento a alegação dessa preliminar pelo autuado.

Inerente ao ano de 2005, os autuantes ressaltam que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício de direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I, do CTN, no art. 107-A, I, da Lei nº. 3.956,81 (COTEB), nos quais estabelecem que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Salientam que o art. 150, § 4º, do CTN, prevê que se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Contudo, como o COTEB fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no art. 150, § 4º, do CTN, e esse prazo é o mesmo previsto no art. 173, I, do CTN, concluem que o COTEB dá total amparo e, pelo menos no Estado da Bahia, não prevalece a tese da decadência mensal.

Inerente à pretensão de nulidade em razão da base de cálculo não corresponder ao resultado numérico obtido, os autuantes aduzem que não há de se falar em nulidade, haja vista que o Auto de Infração possui elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator não se configura ilegitimidade passiva, e mais, as eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar o montante do débito tributário, conforme previsto no art. 18 do RPAF.

Enfatizam que os demonstrativos de fls. 15 a 44 registram a alíquota de origem (7% ou 12%) e os respectivos valores que foram consignados no Auto de Infração. Asseveram que os valores não foram cobrados com base na alíquota de 17%, pois basta fazer uma conferência dos dados do citado demonstrativo com os constantes do Auto de Infração.

Quanto à nulidade argüida por não verificação da natureza dos custos – caso da energia elétrica – reservam-se para se pronunciar quando da análise do mérito.

No mérito, em relação à alegação da impossibilidade de glosa de crédito pela correta interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e da violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, com a inclusão na base de cálculo de transferência de todos os elementos de custo de produção, aduzem os autuantes que o autuado deve obediência, em primeiro lugar, ao que está expressamente prescrito na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Em seguida, fazem uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Neste sentido, cita doutrina e decisão do STJ através do Recurso Especial nº. 707.635 – RS, de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar e, no caso

presente, a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, energia (elétrica, térmica, combustíveis), dentre outras, regra geral, devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Assim, inferem os autuantes que, se o direito tributário, através da LC 87/96, e somente mediante Lei Complementar poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, pois, conforme doutrina, 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. Porém, se o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. Posto isso, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Entretanto, salientam os autuantes que não pode o legislador, para o caso abordado neste Auto de Infração, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Assim, passam a descrever, segundo normas da Ciência Contábil ou de outros institutos de Direito Privado, conceitos de matéria-prima, mão-de-obra, materiais secundários e acondicionamento, assim como acerca de custos indiretos de fabricação, os quais compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: alugueis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações, etc.

Ressaltam que a diferença entre a matéria-prima e material secundário é que a primeira é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo do que o segundo, apesar de ambos serem materiais, integrarem ao produto final e serem custos diretos de produção. Citam, também, conceitos sobre mão-de-obra e embalagem.

Em relação à energia elétrica na composição da base de cálculo das operações de transferências de produtos industrializados, citam, dentre diversas, a Súmula de nº 12 do Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, na qual consigna que “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”.

Citam o entendimento doutrinário de que a legislação define o custo para a transferência com os elementos que já conhecemos (art. 13, § 4º, II, da LC87/96) e a inclusão de energia elétrica na composição da base de cálculo do ICMS só será possível se houver a alteração na legislação vigente.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representa 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”.

Destacam que a questão da imprescindibilidade da energia elétrica também não pode ser evocada para justificar o seu enquadramento como matéria-prima ou material secundário, visto que, da mesma forma, por exemplo, o maquinário também é imprescindível para que ocorra a produção.

Em seguida passam a discorrer sobre as impropriedades contidas nas legislações dos Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º, inciso I a IV do RICMS) e de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/05/2005), como também a citar decisões dos Conselhos de Contribuintes Estaduais, além das decisões do Tribunal de Justiça Estadual do Rio Grande do Sul, assim como do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Nessa linha, desvelam parte do conteúdo do Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antônio Neder, ao relatar o RE 79452/RS, pois entendem os autuantes que se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96, conforme a seguir:

“Se a vontade da lei fosse a preconizada pela Recorrida (...), o referido texto teria necessariamente redação diversa, pois então o encerramento da segunda parte (...) dar-se-ia com um ponto final na palavra produto; isto é, a citada regra não conteria a restrição constante da cláusula final, *verbis*: resultante de sua industrialização.

Por sua natureza, sobredita norma deve ser interpretada literalmente.

A interpretação teleológica demonstra que sua matéria é de política tributária.”

Por derradeiro, aduzem os autuantes que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deva ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo. Assim, pedem a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir, relativo à primeira infração, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizados em diversos Estados da Federação, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, como também a utilização indevida decorrente de operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de seus estabelecimentos atacadistas (Centro de Distribuições), com base de cálculo superior ao valor da entrada mais recente das mercadorias conforme previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, consoante descrito na segunda infração.

Inicialmente, quanto à preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, tanto sob a alegação de que a planilha em que os autuantes se basearam refere-se às operações de janeiro a dezembro de 2004, quanto sob a alegação de que mesmo que se considerasse que tais fatos ocorreram no ano de 2005, o prazo decadencial teria atingido todos os supostos fatos ocorridos antes de outubro de 2005, pois a ciência do Auto de Infração ocorreu somente em 28.09.2010, devo esclarecer que:

1º) Quanto à alegação relativa ao exercício de 2004, o próprio autuado tem conhecimento de que a exigência fiscal trata de fatos geradores relativos ao exercício de 2005, tendo sido apurado o custo de produção do mês de dezembro de 2004, período anterior a janeiro de 2005, apenas para se cotejar com os valores aplicados pelo autuado nas operações de transferência das mercadorias, relativas ao mês de janeiro de 2005. Logo, neste Auto de Infração, não se exige imposto relativo ao exercício de 2004, como afirma o defensor.

2º) Sobre o aspecto de que o prazo decadencial teria atingido todos os supostos fatos ocorridos antes de outubro de 2005, a legislação pertinente no Estado da Bahia, insita no § 1º do art. 28 da

Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), fixou *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 26.07.10, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 2005.

No tocante à preliminar de nulidade do lançamento em decorrência da extrapolação da competência dos seus limites territoriais do Fisco da Bahia, há de se lembrar ao apelante que o sujeito passivo do Auto de Infração é o estabelecimento situado no Estado da Bahia, sendo descabida tal alegação. O fato de se ter utilizado dados dos custos de produção de outros estabelecimentos, situados em outros Estados da Federação e envolvidos nas operações de transferências, na condição de remetentes, não implica em dizer que o Fisco baiano extrapolou a competência dos limites territoriais. Sendo assim, rejeito a preliminar de nulidade sob esta ótica.

Igualmente, rejeito a pedido de nulidade do lançamento do crédito tributário, sob a alegação de erro na aplicação da alíquota e na apuração da base de cálculo, uma vez que constato serem tais premissas falsas, pois, conforme veremos quando da análise do mérito, os autuantes analisaram sim a natureza dos custos de produção, tanto é que apresentaram extensos demonstrativos analíticos, apurados por notas fiscais e por mercadorias, conforme documentos apensados aos autos e registrados em mídia eletrônica (CD), nos quais foi cotejado o custo unitário de produção de cada produto, legalmente estabelecido, extraído das planilhas de custos fornecidas pelo próprio sujeito passivo, com os preços de transferência aplicados pelo autuado, quando da efetivação das operações, cujas diferenças de base de cálculo foram aplicadas as alíquotas inerentes à operação interestadual de origem (7% ou 12%), cujos demonstrativos foram fornecidas cópias ao contribuinte quando da intimação da ciência do Auto de Infração, como prova os documentos de fls. 163 e 164 dos autos.

É válido ressaltar que a partir dos demonstrativos analíticos, nos quais se apurou os valores de ICMS creditados a mais, por notas fiscais e por mês, a exemplo do mês de janeiro de 2005, à fl. 15 dos autos, no montante do ICMS utilizado a maior de R\$ 7,51, tal importância foi transportada para o Auto de Infração e, a partir do ICMS, se calculou a base de cálculo decorrente da aplicação da alíquota de 17%, em decorrência do Sistema Eletrônico do Auto de Infração. Contudo, a aludida base de cálculo é consequência da apuração correta do ICMS, e não o ICMS é decorrente da apuração da base de cálculo e da alíquota de 17%, como aduz o defendente. Sendo assim, são impertinentes as alegações do apelante de que a base de cálculo indicada no aludido Demonstrativo de Débito não corresponde à base de cálculo apurada no demonstrativo intitulado “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – 2005”.

Sendo assim, inerente à alegação da existência de equívoco no cálculo do imposto, deve-se salientar que a alíquota de 17%, constante do lançamento de ofício, é apenas para efeito de demonstração da base de cálculo, visto que para efeito de a apuração do imposto, ou seja, estorno do valor do crédito fiscal utilizado a mais que o legalmente permitido, foi aplicada a alíquota de 7% ou de 12, conforme a procedência dos produtos, como consignado nos demonstrativos analíticos anexados ao PAF.

Portanto, não vislumbro os alegados erros cometidos pela fiscalização, os quais, segundo o recorrente, o impedem de aferir a própria infração que lhe foi imputada, haja a vista a falta de clareza e justificativa na glosa dos créditos em questão, bem como de apurar a liquidez do suposto crédito tributário, não lhe restando alternativa se não pleitear pelo seu cancelamento.

Logo, no presente caso, o lançamento de ofício contém todos os elementos necessários e suficientes para se determinar com segurança a infração, como também possui fundamentação legal.

No mérito, as razões defensivas limitam-se, unicamente, à exigência relativa à primeira infração, pois tece apenas alegações sobre a incorreta interpretação do conceito de custo da produção utilizado pelos autuantes, a qual se restringe ao ilícito fiscal apontado na primeira infração.

Da análise das peças processuais, verifico que, na situação presente, os autuantes, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo autuado, fizeram a exclusão de valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, por item de mercadoria e por documento fiscal, os quais foram devidamente demonstrados.

No tocante ao argumento de defesa de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente da ciência da contabilidade e deve considerar o “custo de produção”, compreendido como o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível, devo salientar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo 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, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, energia elétrica, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia elétrica, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7% ou de 12%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo, limitada a alguns itens dos custos de produção, é *taxativa* ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente.

Quanto à segunda infração, por não ter o contribuinte se insurgido e por considerar a exigência correta, deixamos de apreciá-la de forma expressa, já que não houve lide, apenas consignando que, no caso de operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de estabelecimentos filiais atacadistas, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

Do exposto, meu voto é 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 **206891.0043/10-8**, lavrado contra **PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 417.705,76**, acrescido da multa de 60%, prevista, no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES - JULGADOR