

A. I. N° - 206891.0045/10-0
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 - 17.05.2011

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0110-02/11

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

O Auto de Infração foi lavrado em 17/09/2010, para exigir ICMS no valor de R\$333.831,75, acrescido da multa de 60%, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$320.734,85, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente ao exercício de 2006, conforme demonstrativos e documentos às fls.13 a 27.
2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$13.096,60, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, referente ao exercício de 2006, conforme demonstrativos e documentos às fls.28 a 41.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 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. Desse modo, que os demais gastos (manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustíveis, etc) devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, inclusive o FRETE (CIF), por considerar que se trata de uma despesa operacional e não custo de produção, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Quanto a infração 01, esclarecem que a autuação foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa, do período de janeiro a dezembro de 2006, que a fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: matéria prima (leite, aroma, farinha, etc),

embalagem (caixa de papelão e alumínio tetra pak etc), mão de obra, energia, custo fixo (despesas), depreciação indireta , depreciação direta, semi acabado de embalagem (garrafas produzidas internamente), semi acabado de acabado (massa para biscoito), produto acabado (saco de leite em pó que faz parte do custo de produção), insumo agrícola e outros (materiais poucos usados).

Acrescentam que em consonância com a LC 87/96 e com os julgados dos tribunais (STF e STJ), foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art.13, §4º, II, da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO e MÃO DE OBRA, sendo expurgadas as rubricas relativas a energia, despesas, depreciação direta e indireta e outros materiais poucos usados, por não serem parte integrantes dos citados custos de produção.

Além disso, acrescentam que o valor do Frete não foi considerado, por se tratar de cláusula CIF, constituindo-se como uma despesa operacional e não custo de produção.

Por conta disso, esclarecem que foi elaborado o demonstrativo intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls.13 a 27)) quanto em meio eletrônico (fl.11).

Com relação à infração 02, esclarecem que se refere ao exercício de 2006, e diz respeito a base de cálculo do ICMS inferior ao previsto no inciso I, do § do artigo 13 da LC 87/96, (valor da entrada mais recente das mercadorias) nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos que não fabricaram os produtos, a exemplo de filiais atacadistas, com destino ao centro de distribuição localizado neste Estado. Foi elaborada a planilha ESTORNO DE ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (fls. 28 a 41).

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/08, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado; Superior Tribunal de Justiça; Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria”.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 147 a 182, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação, sintetizando a conclusão da fiscalização.

Em seguida, em preliminar aduz que no demonstrativo os débitos decorrem de fatos geradores de janeiro a dezembro de 2006, porém, conforme recibo de arquivos eletrônicos (fl.251), o levantamento fiscal foi elaborado com base nas operações de janeiro a dezembro de 2005. Por conta disso, argüiu a decadência dos fatos geradores ocorridos até setembro de 2005, em vista de ter passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores, com base no artigo 150, § 4º do CTN.

Ainda em preliminar, argüiu a nulidade do lançamento sob o fundamento de que houve extração da competência fiscalizatória, por entender que as operações de transferências tiveram origem em outros estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, não competindo ao Fisco do Estado da Bahia efetuar a autuação fiscal, alcançando fatos ocorridos fora dos limites territoriais.

Assim, salienta que, no presente caso, somente o estabelecimento localizado no Estado da Bahia pode ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, conforme disposto no artigo 934 do RICMS/97. Cita lição de renomado professor de direito tributário sobre esta questão.

Por outro lado, diz que somente poderiam as autoridades fiscais conferir qual foi o custo de produção adotado pelos estabelecimentos localizados em outros Estados se houvesse convênio autorizando tal medida.

Assim, conclui que o procedimento fiscal fere o princípio da territorialidade, inclusive cita o julgamento do CONSEF através do AI nº 206933.0001/99-7.

Em seguida, suscita a nulidade da autuação por conter vícios insanáveis, com base nas seguintes preliminares:

- a) aplicação de alíquota equivocada no Demonstrativo de Débito constante no Auto de Infração, qual seja, 17%, alíquota aplicável às operações internas;
- b) indicação de base de cálculo no Demonstrativo de débito que não corresponde com a base de cálculo indicada nos demonstrativos intitulados “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – 2006” e “Estorno de crédito - Valor da Entrada Mais Recente – Transferências atacadistas – 2006”;
- c) utilização de método para obtenção da base de cálculo do ICMS, utilizando tabela de correlação de pesos das mercadorias, sem qualquer respaldo legal;
- d) falta de análise da natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados.

Comenta sobre a atividade vinculada invocando o art.142 do CTN, inclusive transcrevendo lição de professor de direito tributário, para argüir que o lançamento feito com base no artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, está eivado de ilegalidade, inclusive por infringência ao artigo 39, IV, do RPAF/99.

Além disso, alega que o lançamento contém vícios insanáveis, tendo em vista que 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. Transcreve trecho de autoria do professor Hélio de Paula para demonstrar a relevância da composição do custo final dos produtos fabricados e diferente classificação, inclusive da energia elétrica em função do processo produtivo.

Assevera que o presente auto de infração deve ser cancelado em razão da precariedade da ação fiscal e sua ofensa ao artigo 142 do CTN. Diz que através do Acórdão CJF nº 0347-12/09, foi julgado nulo o Auto de Infração nº 206891.0007/09-8, em decorrência de inobservância do devido processo legal (docs.flx.251 a 253).

Observa que caso ultrapassadas as preliminares argüidas acima alinhadas, em relação ao mérito a autuação não deve prosperar por incorreta interpretação do conceito de custo de produção utilização no trabalho fiscal e pela violação ao princípio da não-cumulatividade.

Analizando o direito aplicável expressa seu entendimento do real motivo da autuação, e diz que os autuantes consideraram que os gastos com energia elétrica, depreciação e custo fixo foram indevidamente contabilizados para efeito de determinação da base de cálculo do ICMS devido nas operações de transferências, e que estaria em desacordo com o artigo 56, inciso I, alínea “b” do RICMS/97.

Sustenta que o procedimento da empresa na determinação da base de cálculo nas operações objeto da lide foi devidamente apurada 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 na legislação societária e nas normas contábeis, mas também em outros dispositivos da legislação tributária.

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.

Prosseguindo, 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 subsequentes.

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 subsequentes.

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.

Na informação fiscal, fls.256 a 302, os autuantes esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando 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.

Transcreveram na íntegra os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e esclareceram que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. 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, amortização, energia, combustível, frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Analisando os argumentos defensivos, ressaltam, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

Quanto a preliminar de decadência dos fatos geradores do ano de 2005, dizem que no documento anexado elo autuado à fl.251, e constante nos autos à fl.108, assim como o arquivo eletrônico à fl.11, constam os custo de produção do ano de 2005 e 2006 sob o título “PARMALAT custo de produção2006.zip”.

Justifica que foi apresentado e anexado o custo de produção do ano de 2005, porque as operações de transferência do mês de janeiro de 2006 têm como suporte os custos de produção do mês anterior, ou seja, o mês de dezembro de 2005.

Para os demais meses objeto do lançamento tributário em questão foi utilizada a planilha de custo de produção do ano de 2006.

Sobre a preliminar de nulidade sob alegação de que houve extrapolação da competência fiscalizatória, observam que o trabalho fiscal está fundamentado na Lei Complementar nº 87/96 (art.13, § 4º, II), e transcreveram o artigo 18, IV, “a” e o §§ 1º, 2º e 3º, do RPAF/99, para aduzir que não cabe o pedido do autuado, pois o auto de infração possui os elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator, e não se configura ilegitimidade passiva, cujas incorreções ou omissão não acarretam a nulidade do lançamento desde que seja possível determinar o montante do débito tributário.

Com relação a alegação de erro na determinação da base de cálculo e na aplicação da alíquota, esclarecem que os demonstrativos de fls.13/41 registram a alíquota de origem (7% ou 12%) e os respectivos valores que foram consignados no auto de infração. Esclarecem ainda que os valores não cobrados com base em alíquota de 17%, e a indicação no demonstrativo de débito é um mero procedimento do sistema automatizado do auto de infração.

No que tange a preliminar de nulidade a pretexto de que não foi verificada a natureza dos custos, no caso, a energia elétrica, deixaram para apreciar por ocasião do exame do mérito.

Relativamente aos custos que deveriam compor a base de cálculo, ressaltam que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar - ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Rebateram a alegação defensiva de que a fiscalização baiana cometeu dois equívocos: “não excluiu do valor constante da cada nota fiscal os valores do frete e do próprio ICMS para determinar o valor do custo da mercadoria produzida, como base de cálculo do ICMS; e que o custo apurado através do balanço patrimonial e demonstrações financeiras, mediante a divisão do valor total anual pela quantidade de cimento produzida, não corresponde ao custo parcial, a que se refere a LC nº 87/96, dizendo que o contribuinte está equivocado.

Dizem que consta no corpo do Auto de Infração expressamente: “Assim sendo, com base nos livros contábeis (RAZÃO ANALÍTICO) – vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração - encontramos os valores anuais dos elementos de custo, quais sejam: MATÉRIA-PRIMA; MATERIAIS SECUNDÁRIOS E EMBALAGENS.

Quanto ao valor anual do elemento de custo denominado MÃO-DE-OBRA, esclarece que obtiveram o mesmo na DIPJ de 2006, ano calendário de 2005 (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), com os dados das rubricas CUSTO DE PESSOAL APLICADO NA PRODUÇÃO e respectivos ENCARGOS SOCIAIS, nos quatro trimestres de 2006.

Explica que somando-se esses valores de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA encontraram a BASE DE CÁLCULO prevista na supracitada LC 87/96, para o ano de 2006.

Por outro lado, para sabermos o valor do CUSTO DE PRODUÇÃO UNITÁRIO - R\$/Kg. e R\$/saco de 25 Kg e de 50 Kg.(BC da LC 87/96) procedemos a divisão do somatório de MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; EMBALAGENS; e MÃO-DE-OBRA pela QUANTIDADE PRODUZIDA NO ANO DE 2005 fornecida pela Autuada (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), consoante pode ser observado no demonstrativo (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração).

Por fim, de posse do valor da base de cálculo prevista na LC 87/96 (custo de produção unitário) fizemos o confronto com base de cálculo que foi consignada nas notas fiscais de transferência para a Autuada, item a item, mês a mês (dados colhidos nos arquivos SINTEGRA fornecidos pela Autuada) e procedemos ao estorno do valor do ICMS que foi tomado a maior, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA elaborado tanto em meio magnético (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração) quanto em meio físico (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração), cuja cópia de ambos (meio magnético e físico dos citados demonstrativos) foi devidamente entregue à Autuada (vide indicação das fls.no índice que compõe este Auto de Infração)".

Quanto ao direito aplicável, os autuantes chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96.

Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que “*retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional*”.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-las. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e 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.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra

Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Observam que a ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT/05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Quanto a alegação de que o lançamento foi efetuado por presunção, por entender que o demonstrativo de custo feito pela fiscalização não atende aos requisitos legais, no tocante a identificação do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, os autuantes asseveram que não foi utilizado o custo total, cujos custos de produção foi encontrados nos livros contábeis no Razão Auxiliar (matéria-prima, material secundário, e acondicionamento) e na DIPJ (mão-de-obra) do ano fiscalizado.

Com relação a alegação de que o AI nº 085599.0004/02-0, lavrado contra outra filial, em iguais operações de transferências, foi julgado improcedente através do Acórdão JJF nº 0452/01-03, os autuantes informam que o referido julgamento foi reformado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, conforme Acórdão CJF nº 234/12-04, julgando o auto de infração parcialmente procedente.

Concluem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

VOTO

Analizando, inicialmente, a preliminar de nulidade, em relação à alegação defensiva de que a autuação fiscal está em desconformidade com a legislação tributária, e que a ação fiscal padece de nulidade desde a origem, por entender que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada

pelo Estado de destino - Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo, constatei que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos, aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Quanto a alegação de aplicação de alíquota equivocada no Demonstrativo de Débito constante no Auto de Infração, não assiste razão ao defendant, pois o valor do débito foi calculado corretamente com base na alíquota interestadual, e a indicação da alíquota 17% no demonstrativo de débito é uma informação padrão do auto de infração informatizado. De igual modo, a indicação da base de cálculo no demonstrativo de débito é determinada para fins demonstração com base na alíquota de 17%, porém este fato não modifica o débito devido e não impede o sujeito passivo de conhecer o real valor do débito através dos levantamentos fiscais.

Também não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, ferindo o princípio da territorialidade, visto que não há nenhum impedimento legal para que a ação fiscal tenha transcorrido no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, na medida em que por se tratar de levantamento na contabilidade da empresa para apurar os custos de produção, os prepostos fiscais tinham duas alternativas: intimar o estabelecimento matriz para apresentar neste Estado todos os documentos contábeis ou se deslocarem para o Estado de Sergipe e proceder o levantamento.

No que tange a preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos até setembro de 2005, observo que não assiste razão ao defendant, uma vez que, o período considerado no levantamento fiscal diz respeito ao exercício de 2006 (janeiro a dezembro).

Segundo o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário lançado, considerando-se que o lançamento ocorreu em 17/09/2010, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/06, findando-se em 31/12/10.

Além do mais, quanto a utilização do custo de produção do ano de 2005, considerando que as operações de transferência do mês de janeiro de 2006 tem como base os valores do mês anterior, não existe nenhuma ilegalidade ou decadência, a utilização de tais operações, visto que o débito lançado no auto de infração concerne ao ano de 2006, e portanto, a constituição desse crédito ocorreu dentro do prazo decadencial.

Sobre as demais alegações, concernentes a utilização de método para obtenção da base de cálculo do ICMS, utilizando tabela de correlação de pesos das mercadorias, sem qualquer

respaldo legal, e a alegada falta de análise da natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados, estas questões serão analisadas por ocasião do mérito.

Assim, ficam rejeitadas as argüições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2006, em função 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.

O levantamento fiscal do item 01 foi efetuado conforme planilha de fls. 13 a 27 do PAF, denominada “Estorno de Crédito – Custo Transferência – 2006”, tendo sido elaborado à fl. 13 dos autos, planilha referente ao “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – 2006”, correspondente aos valores apurados nos meses de janeiro a dezembro de 2006, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração à fl. 06, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2006.

Já o item 02, também referente ao ano de 2006, o débito foi apurado com base na planilha “Planilha de Crédito – Valor da Entrada mais Recente – Transferências Atacadista, cujo cálculo foi feito com base na entrada mais recente das mercadorias extraído dos arquivos Sintegra entregues ao Fisco e anexados ao processo, conforme documentos às fls.29 a 41, e resumido à fl.28.

Verifico que o item 02 não merece maiores considerações, porquanto encontra-se devidamente demonstrado e foi calculado na forma prevista na legislação tributária, e o autuado não fez qualquer referência ao mesmo em sua peça defensiva.

Com relação ao item 01, cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal (fls.13 a 28) envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando 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 do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão de obra, energia, depreciação, etc.

Verifico ainda que o levantamento fiscal foi feito com base em planilha de custo, apresentada pela empresa tanto em meio físico como em meio eletrônico, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. Com base nesses dados, foi elaborada a planilha à fl.28, onde foram considerados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

No citado levantamento o sujeito passivo não apontou erros ou inconsistências nos números e nos cálculos, porém, pugnou pela improcedência da autuação, alegando que nos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, compreendem outros componentes tais como energia, depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição do custo de produção de suas mercadorias, não há como prosperar tal pretensão, pois, não existe nos autos nenhum elemento, que indique que tais custos estariam embutidos no custo total, além do fato de que não há previsão legal na LC nº 87/96 nesse sentido.

Portanto, pelo que se vê, o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado,

nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal. Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

"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:,

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "o custo da mercadoria produzida", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditadas complementares, citadas pelo autorizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art.

13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

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

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/9. Infração caracterizada.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/10-0**, lavrado contra **PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$333.831,75**, 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, 03 de maio de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR