

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0045/10-0  
**RECORRENTE** - PARMALAT BRASIL S.A. INDÚSTRIA DE ALIMENTOS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0110-02/11  
**ORIGEM** - IFEQ COMÉRCIO  
**INTERENET** - 20.11.2012

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-13/12

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado 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\$13.096,90, 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 nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, 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 nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. 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 à infração 1, esclareceram os autuantes 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).

Acrescentaram 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, informaram 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, explicaram que foi elaborado o demonstrativo intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, tanto em meio físico (fls.13 a 27) quanto em meio eletrônico (fl. 11).

Com relação à infração 2, elucidaram que se refere ao exercício de 2006, e diz respeito a base de cálculo do ICMS superior 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).

No Recurso Voluntário, o patrono do autuado, em preliminar, suscitou a decadência dos fatos geradores do ano de 2005, porque foram apontados que os supostos débitos de ICMS decorreram de fatos geradores de janeiro a dezembro de 2006, mas, conforme o recibo de arquivos eletrônicos, elaborado pela fiscalização, a planilha em que se basearam os agentes fiscais, descrita na linha 05 do quadro “PARMALAT.custo de produção 2005.zip” (fl.108), referem-se às operações de janeiro a dezembro de 2005.

Argüiu a nulidade do lançamento em decorrência da extração 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 do Estado da Bahia efetuar a autuação fiscal, alcançando fatos ocorridos fora dos seus limites territoriais, onde a vigência de sua legislação tributária não surte efeitos. No presente caso, somente o estabelecimento localizado no Estado da Bahia pode ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser, portanto, fiscalizado por este Estado. Assim, as Autoridades Baianas não têm competência para fiscalizar o custo de produção utilizado por estabelecimentos localizados em outros Estados.

Afirmou que o Auto de Infração também seria nulo em razão da existência de vício insanável na sua lavratura, uma vez que os agentes fiscais: 1) aplicaram alíquota equivocada no Demonstrativo de Débito constante do Auto de Infração, qual seja 17%, alíquota aplicável apenas às operações internas; 2) indicaram 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”; 3) Utilizaram método para obtenção da base de cálculo do ICMS, utilizando tabela de correlação de pesos das mercadorias, sem qualquer respaldo legal; e 4) deixaram de analisar a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados.

Citou que este foi o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal que, ao julgar o Auto de Infração nº 206891.0007/09-8, decidiu anular o lançamento, em decorrência da inobservância ao devido processo legal.

No mérito, argumentou sobre a impossibilidade de glosa dos créditos, justamente em razão da correta aplicação do artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, visto que os custos

relativos à energia, depreciação e custo fixo nitidamente compõem o seu custo de produção, discordando da interpretação literal dada pelos agentes fiscais e os membros da 2ª Junta de Julgamento, uma vez que os elementos identificados no citado dispositivo legal são apenas exemplificativos, e que a interpretação correta é sistemática, porque o custo da mercadoria produzida é um conceito absolutamente abstrato, uma vez que, cada processo produtivo é único, sendo inapropriado se buscar na literalidade desse dispositivo legal uma definição única.

Mencionou o entendimento do Fisco Paulista, na Decisão Normativa CAT 5/05, do Coordenador da Administração Tributária, para considerar como válida a inclusão nos custos de produção de cada contribuinte os componentes de energia, depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição.

Firmou que a glosa de créditos viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, e concluiu 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 deste Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, requer que o mesmo seja julgado totalmente improcedente.

A Representante da PGE/PROFIS discorreu sobre a preliminar de decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores decorridos no período de 2005, e concluiu que a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menos, desloca o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN, e não do art. 150, § 4º, do mesmo código.

Quanto ao mérito, se posicionou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, porque a Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (RE 707635), bem como o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ambos indicados no corpo do próprio Auto de Infração, respaldam o trabalho realizado pelos fiscais autuantes, pois confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição TAXATIVA de custo da mercadoria, entendida como a soma do custo da matéria prima, material secundário, não de obra e acondicionamento.

## VOTO

Em relação à alegação de preliminar de decadência dos fatos geradores do ano de 2005, porque os autuantes teriam se embasado na planilha descrita na linha 05 do quadro “PARMALAT.custo de produção 2005.zip” (fl. 108), conforme o recibo de arquivos eletrônicos, vejo que está lastrada em premissa não verdadeira, pois a linha 06 do mesmo documento se refere à planilha “PARMALAT.custo de produção 2006.zip”, e os dados de dezembro de 2005 foram utilizados, exclusivamente, para valorizar o custo de transferências a ser utilizado no mês de janeiro de 2006, inexistindo lançamento relacionado ao exercício de 2005.

Quanto à argüição de nulidade do lançamento em decorrência da extração da competência territorial, porque o fisco baiano não poderia fiscalizar o custo de produção utilizado por estabelecimentos localizados em outros Estados, vejo que isto não ocorreu, os valores lançados nas planilhas de custo do estabelecimento localizado fora da Bahia não foram auditados, mas, ao revés, foi admitido como verdadeiro, sendo expurgado, apenas, os valores que não compõem a base de cálculo, por força de determinação legal.

Pugnou, ainda, o recorrente, para que o Auto de Infração fosse considerado nulo, ao entender que este continha 4 (quatro) vícios insanáveis.

Não vislumbro erro na aplicação da alíquota e na apuração da base de cálculo, pois os autuantes analisaram a natureza dos custos de produção, com os dados extraídos das planilhas fornecidas pelo próprio sujeito passivo, e cotejaram 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.

Ressalto que, a partir dos demonstrativos analíticos, nos quais se apurou os valores de ICMS creditados a mais, por notas fiscais e por mês, se apurou 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 aduziu o defendant. 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 – 2006”.

No que tange à utilização de tabela de correlação de pesos das mercadorias, que não teria respaldo legal, esta foi apresentada pelo próprio contribuinte autuado, como se vê no recibo à fl. 108, e a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados foi apreciada, tanto que houveram expurgos.

Por fim, o Auto de Infração nº 206891.0007/09-8 foi julgado nulo por conter equívoco na elaboração do demonstrativo de débito, em relação às datas de ocorrência e de vencimento dos valores exigidos, constatado apenas posteriormente ao registro do Auto de Infração no SEAI e da ciência ao contribuinte, com a concordância dos autuantes que promoveram novo lançamento de ofício a salvo de falhas.

Rejeito, então, as preliminares de decadência e de nulidade levantadas.

No mérito, não assiste razão ao recorrente, pois, conforme mandamento constitucional, é reserva de lei complementar a fixação da base de cálculo, que não permite interpretação sistemática, e é TAXATIVA na definição de custo da mercadoria saída por transferência, entendida como a soma do custo da matéria prima, material secundário, não de obra e acondicionamento.

Como a operação de transferência não implica em mercancia, inexiste valor nesta operação, e sendo assim, exatamente para impedir interpretações diferentes das unidades Federadas, como é o caso da Decisão Normativa CAT, é que a lei complementar fixa a sua base de cálculo, não permitindo a sua flexibilização.

No que concerne à alegação de que a glosa de créditos viola o princípio constitucional da não-cumulatividade, isto não é verdade. O que ocorreu foi um pagamento a mais do imposto ao Estado de origem da mercadoria transferida, e cabe pedido de restituição de indébito, não se constituindo em ofensa a tal princípio.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentada e homologar a Decisão recorrida que julgou 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, 18 de outubro de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS