

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0022/09-7
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0241-03/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23.08.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0310-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de 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: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Item subsistente; **b)** O frete de transporte de produtos acabados não constitui custo de produção, mas, custo operacional de comercialização. Item subsistente. Rejeitadas as preliminares arguidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0241-03/12, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 989.394,19, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2005, em razão de:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 878.514,37, 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 ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção energia e outros, para o referido período.

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 110.879,82, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, exclusão do valor do frete CIF envolvendo transferências de produtos em relação aos quais a empresa não forneceu o custo de produção ou forneceu com incorreções, tendo por isso a fiscalização glosado apenas os créditos relativos ao frete CIF.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

1. Em relação à infração 1, em síntese, a JJF decidiu que, em tese, não se admite que na base de cálculo das transferências sejam incluídos materiais de almoxarifado, materiais auxiliares utilizados na manutenção do maquinário, manutenção ou reparo de máquinas e equipamentos,

depreciação, amortização e exaustão de bens do ativo imobilizado, leasing, locação (aluguéis), arrendamento mercantil, royalties. Diz que seria preciso saber quais as despesas que de fato compõem as rubricas genéricas consideradas neste caso pela fiscalização, porém, a diligência não surtiu efeito, por questões técnicas, haja vista que a fiscalização se baseou nos elementos fornecidos pela empresa, e são os próprios dados da empresa que contêm rubricas genéricas, dos tipos “GGF” e “Outros”. Assim, por isso, mantém o lançamento deste item.

2. Inicialmente a JJF esclarece que a diferença entre as infrações é que na primeira a fiscalização teve acesso aos custos de produção e recalculou a base de cálculo das transferências, em função da regra do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, ao passo que na segunda infração a empresa não forneceu o custo de produção ou forneceu com incorreções, e por isso o fisco se limitou a recalculer a base de cálculo tendo em vista a exclusão do valor do frete CIF envolvendo transferências de produtos acabados.

Destaca o órgão julgador que, de acordo com a informação prestada por fiscal estranho ao feito (fls. 220-221), o frete de que cuida este item diz respeito a transferências do produto acabado para a filial baiana. Assim, embora o processo da empresa envolva várias fases, havendo em cada uma produtos acabados que na etapa seguinte constitui matéria-prima, no caso em exame, o frete, objeto desta exigência, se refere a transferências de produtos acabados para a filial baiana. Logo, não se trata de “custo de produção”, e, por conseguinte, está correta a exigência, pois se constitui um custo operacional da comercialização de produtos finais. Mantém o lançamento.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 315 a 334 dos autos, diante das seguintes argumentações:

1. Argui preliminar de nulidade do Auto de Infração pela falta de motivação acerca da acusação fiscal, tecendo breves esclarecimentos sobre a metodologia em que se ampara a fiscalização, tendo em vista que muito embora possua rubricas próprias para “matéria-prima” e “material secundário”, por exemplo, não quer dizer que não haja elementos de custo desta natureza incluídos nas rubricas “energia”, “outros” e “GGF”, não tendo o fisco investigado, apenas segregado sumariamente os valores a compor a base tributável. Diz que a JJF determinou a realização de diligência, não cumprida, tendo as infrações pautadas em informações precárias, carecendo a apuração fiscal de validade, pois se encontra desprovida de fundamentos técnicos, legais e fáticos para embasar a acusação fiscal, devendo ser declarada nula. Cita doutrina.
2. No mérito, aduz que, com base no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o fisco constatou, a partir das informações prestadas pelo recorrente, acerca da formação do custo das mercadorias, teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos na legislação, a exemplo de: encargos de depreciação, energia elétrica e gastos gerais de fabricação. Porém, diz que o fisco foi traído pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada à fiscalização. Aduz que concorda que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “energia elétrica/outros” e “ggf (gastos gerais de fabricação)”, indicadas nas planilhas entregues ao fisco, integram os elementos definidos na LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial, visto que a apuração da base de cálculo do ICMS legal, qual seja, “*o custo da mercadoria produzida*”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial. Neste sentido, cita a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), a qual determina expressamente que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas, ou seja, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total. Em suma os custos de produção (como sinônimo de custo da mercadoria produzida) são todos aqueles incorridos no processo de fabricação. Assim, as rubricas de custos apresentadas devem ser consideradas custos de matéria-prima, material secundário/intermediário.

3. Quanto à energia elétrica, o recorrente aduz que a própria legislação do ICMS classifica, de maneira inequívoca, quando consumida no processo industrial do estabelecimento, como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, garantindo-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada. Destaca que a utiliza em seu processo produtivo em grande quantidade de maquinário, assim como em diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa, além de ser indispensável para a conservação dos produtos, do que diz causar-lhe perplexidade o fisco ter deixado de considerar como matéria-prima ou material secundário a energia elétrica.
4. Alega que a autuação fere o princípio constitucional da não-cumulatividade, pois o recorrente agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas, tendo o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição, do que salienta que o art. 22 da LC nº 87/96, o qual previa que *“Os Estados vedarão o aproveitamento de crédito, ainda que destacado em documento fiscal, quando em desacordo com dispositivo nesta Lei Complementar”*, foi vetado, o que, segundo o apelante, demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados.

Por fim, requer que seja declarada nula a autuação por absoluta falta de motivação, tendo em vista as sucessivas negativas da fiscalização em fundamentar a acusação fiscal, consoante determinado pela JJF, e, caso assim não entenda, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Em seu Parecer, às fls. 383 a 385 dos autos, de lavra da Dr^a. Maria Helena Mendonça Cruz, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por não vislumbrar nos autos a ocorrência de quaisquer das nulidades previstas no artigo 18 do RPAF capazes de inquinar o lançamento tributário.

No mérito, aduz que ambas as infrações consistem na apuração de base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, em valor superior ao estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, com autorização expressa no artigo 146 da Constituição Federal, do que salienta que o levantamento fiscal lastrou-se na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, cuja base de cálculo fora apurada excluindo-se as parcelas que não compunham o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme previsão legal.

Por fim, destaca que a Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (RE 707635), bem como o posicionamento do STF, ambos indicados no corpo do Auto de Infração, respaldam o trabalho realizado, 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, mão-de-obra e acondicionamento.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior à legalmente estabelecida, em razão do custo de produção corresponder ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, sendo excluídos os valores referentes: *i)* à depreciação, energia, outros e CGF (infração 1) e *ii)* ao frete nas transferências, em relação aos produtos que a empresa não forneceu o custo de produção ou forneceu com incorreções, tendo por isso a fiscalização glosado apenas os créditos relativos ao frete (infração 2).

Inicialmente, rechaço a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pelo recorrente, pois percebo que o lançamento de ofício encontra-se revestidos das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário, a natureza e a motivação

da infração, cuja autuação tem como fundamento a ofensa a regramento da Lei Complementar nº 87/96 e a Lei nº 7.014/96, diplomas normativos aos quais o contribuinte está subordinado, tanto na condição de remetente, quanto na de destinatário.

Quanto ao mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão somente, a alegar que devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, todos os valores tidos como custo de produção pela legislação dos Estados de origem das transferências, visto que nos itens elencados no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 devem se incluir outros valores que venham a ser caracterizados como custo de produção, pois, conforme sustenta o recorrente, para efeitos contábeis, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total.

Contudo, não cabe razão ao recorrente, pois, ainda que a legislação dos Estados de origem das mercadorias e as Normas de Procedimento Contábil prescrevam que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos 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, vigente à época dos fatos geradores, 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.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 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, frete, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja 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.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há de falar em afronta ao princípio da não cumulatividade, como quer o recorrente.

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, então vigente.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 174 - já se manifestou no sentido de que

“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia, combustível e frete, ainda mais quando se trata de despesa de transporte de produtos acabados, inadmissível como custo de produção e, sim, como custo operacional de comercialização, não tendo o recorrente logrado êxito em contestar os números apurados, mesmo após a realização de diligência, na qual ficou firmado que a fiscalização se baseou nos elementos fornecidos pela empresa e que são os próprios dados da empresa que contêm rubricas genéricas, dos tipos “GGF” e “Outros”.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0022/09-7, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$989.394,19**, 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, 05 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS