

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0030/12-0
RECORRNETE - SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0060-02/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 20.12.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0474-13/13

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Consoante o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o legislador determinou os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento. Assim, os gastos com os demais custos de produção, tais como “Custos Variáveis”, “Custo Fixo”, “Depreciação” e “Frete”, não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (2ª JF) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir ICMS no valor de R\$ 318.599,79, sob acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram fabricados pela empresa e posteriormente transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC nº 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/97, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos, por exemplo, com depreciação e energia elétrica, dentre outros, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

O autuado apresentou defesa, a informação fiscal foi prestada e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado Procedente (Acórdão JF nº 0060-02/13). Após afastar as preliminares de nulidade, o ilustre relator fundamentou o seu voto, em síntese, da seguinte forma:

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2008 e 2009, 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.

[...]

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento produtor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao “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.

Cumpra observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o custo de produção unitário fornecido pelo próprio autuado, expurgando as rubricas de depreciação e energia elétrica, dentre outros. O trabalho fiscal foi feito com base no CD anexado à fl. 13.

[...]

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem e material secundário, bem assim, que o custo com “depreciação, dentre outros, não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis” não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado, não se aplicando a legislação do Estado de Minas Gerais invocado na defesa.

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, apurou a base de cálculo em 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/97.

[...]

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JF, o contribuinte apresenta o Recurso Voluntário de fls. 320 a 339, no qual afirma que a Decisão recorrida merece ser reformada para que se decrete a improcedência do Auto de Infração.

Faz uma breve síntese dos fatos e, em seguida, passa a descrever as suas atividades, esclarecendo que o estabelecimento produz, processa e comercializa carnes de aves, suínos e termoprocessados, sendo que essa produção é vendida na forma de carnes processadas, linguças, presuntos, mortadelas, salsichas, dentre outros. Explica que o seu processo de produção compreende: I - o transporte dos pintos de um dia até os parceiros, para recria ou engorda; II - o transporte das aves e suínos, dos parceiros até o seu abatedouro, o que implica gastos com frete; III - industrialização das carnes de aves e suínos em produtos *in natura* e em termoprocessados, o que implica gastos com: energia elétrica, óleo e lenha, utilizados como combustíveis na fabricação dos produtos; produtos químicos empregados como insumos; manutenção e depreciação das máquinas e equipamentos usados na industrialização dos produtos, bem como serviços prestados por terceiros; e, o resfriamento e o congelamento das mercadorias produzidas, desde o início da industrialização até a entrega ao consumidor final.

Transcreve o disposto nos artigos 155, II, da CF/88, 13, §4º, II, da LC nº 87/96, e em seguida frisa que os autuantes glosaram os custos fixos, custos variáveis, custos com depreciação e custos com frete, por não os considerar como “custo” das mercadorias produzidas. Ressalta que, no entanto, tais itens devem integrar a base de cálculo do ICMS, pois, ao contrário do entendimento da fiscalização, são custos incorridos pelo recorrente para a industrialização de seus produtos.

Tece comentário acerca do termo “custo”, faz alusão do art. 146, III, da CF/88, e ao art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/66) e, mais adiante, frisa que os entes federativos estão proibidos de editarem leis que alterem a definição, o conteúdo, o alcance, os conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação. Diz que o conceito de “custo” utilizado pelo direito privado é aquele constante nos itens 8 e 11, ambos da NPC nº 2 (Norma de Procedimento Contábil) da IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), que assim definem “custo” e “custo de produção”:

8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.

11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques (grifo do recorrente).

Afirma que se enquadram no conceito de “custo de produção”: *os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que estiver em condições de ser comercializado; em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.*

Sustenta que, interpretando sistematicamente os artigos 146, III, da CF/88, e 110, do CTN, e as Normas de Procedimento Contábeis citadas, o rol do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não é taxativo, mas sim exemplificativo.

Transcreve o entendimento do Fisco Paulista, constante na Decisão Normativa CAT nº 5, de 15.06.2005, publicada no DOE-SP de 16.06.2005: ***“9. Concluimos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado 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”*** (destaque do recorrente.).

Visando comprovar que a base de cálculo é o valor da operação, diz que o art. 13, I, combinado com o art. 12, I, ambos da LC nº 87/96, definem que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, será o valor da operação. Menciona que a fiscalização pretende empregar um significado diverso para o termo “custo de produção” utilizado pelo direito privado, afrontando o ordenamento jurídico pátrio.

Ressalta que o conceito de mercadoria “produzida”, inserto na LC 87/96, está intimamente ligado ao término da cadeia produtiva, que no caso dos alimentos perecíveis, só termina quando o produto chega ao ponto de venda em condições de ser comercializado, sendo que o termo “acondicionar” implica fornecer as condições necessárias para o produto ser comercializado.

Aduz que o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializado prevê que as atividades de resfriamento e congelamento são etapas industriais do processo produtivo, também conhecidas por “manutenção da cadeia do frio”. Ressalta que a legislação sanitária também exige controle absoluto do processo produtivo, antes e depois do abate dos animais, assim como no transporte dos produtos perecíveis até a chegada ao ponto de venda.

Conclui que, portanto, o custo da mercadoria alcança toda a matéria-prima, material secundário, mão de obra, acondicionamento e todos os demais custos incorridos na produção da mercadoria, inclusive aqueles glosados pelos autuantes no Auto de Infração em comento, já que todos eles compõem o custo da mercadoria industrializada pelo recorrente.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade, previsto no art.155, §2º, I, da CF/88, e ressalta que as únicas exceções válidas a tal princípio são os casos de isenção e não incidência, tal como estabelecido pelo art. 155, §2º, II, “a” e “b”, da CF/88, já que em ambas as situações não houve a incidência do imposto em etapas anteriores, não gerando, assim, crédito a ser aproveitado posteriormente. Para respaldar seus argumentos, cita doutrina.

Diz que, tendo calculado a base do imposto de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, e efetuado o recolhimento do ICMS nos Estados de origem, não pode a Bahia lhe privar de seu direito integral ao crédito fiscal correspondente, sob pena de afrontar o princípio constitucional da não cumulatividade. Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

No que tange à multa aplicada, no patamar de 60%, invoca o disposto no art. 46, §4º, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), reproduzido no artigo 158 do RPAF/99, que prevê a possibilidade de cancelamento, ou redução, da multa por descumprimento de obrigação acessória, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Aduz que ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, a multa exigida de 60% seria ostensivamente ilegal, pois possui o nítido caráter de confisco. Cita doutrina e jurisprudência.

Ao finalizar, o recorrente solicita que seja decretada a improcedência do Auto de Infração e, subsidiariamente, requer que a multa seja relevada ou reduzida.

Ao exarar o Parecer de fls. 357 e 358, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no julgamento proferido pela primeira instância, pois o recorrente não trouxe prova ou novos argumentos capazes de promover a modificação da Decisão recorrida.

Diz que os argumentos apresentados em sede de Recurso Voluntário foram analisados criteriosamente pelo relator da Decisão de primeira instância e, corretamente, afastados. Menciona que o recorrente não contesta objetivamente a infração apurada e nem os seus valores.

Frisa que a infração está comprovada nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, cabendo ao recorrente apresentar provas que os confrontassem, o que não foi feito mesmo em sede recursal.

Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto com o objetivo de modificar a Decisão de primeira instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, atribui à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

A Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, §4º, II, da LC 87/96, assim dispõe:

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

[...]

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

[...]

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

Da interpretação da regra estabelecida nesse dispositivo legal, que é reproduzido no art. 17, §7º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que na mensuração da base de cálculo a ser utilizada nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa devem ser levados em conta unicamente os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento. Assim, o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entendesse ao contrário, cada unidade federada poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Esse posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um entendimento isolado, haja vista que o STJ já se pronunciou nesse sentido no RE 707.635-RS. No âmbito administrativo, conforme foi mencionado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96 está em conformidade com reiteradas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 01794/00, CJF 409-03, CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

O recorrente argumenta que há ilegalidade na glosa dos créditos fiscais, pois, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, a legislação do Estado de origem e as normas contábeis enquadram no conceito de custo de produção os gastos com matéria-prima, mão de obra direta e quaisquer outros gastos fabris, ou seja, que todos os valores tidos como custo de produção devem compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas.

Não merece acolhimento esse argumento recursal, uma vez que para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção definido de forma taxativa no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, norma que está reproduzida no art. 17, §7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 56, inc. V, al. “b”, do RICMS-BA/97, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Portanto, é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente da utilização de base de cálculo em valor superior à prevista nessa citada legislação, nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade no lançamento, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação do recorrente, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 125, I, do COTEB, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

A definição da base de cálculo do ICMS está sujeita ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional. 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 ser rechaçada por ser eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Por se tratar da aplicação de expressa determinação legal, não há como prosperar em sede administrativa o argumento recursal de que a legislação tributária teria modificado conceito utilizado pelo Direito Privado.

O regramento contido no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos ali expressamente elencados. Assim, os gastos com “Custo Variável”, “Custo Fixo”, “Depreciação” e “Frete”, informados pelo recorrente na planilha de fls. 127 e 128, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo a ser empregada na transferência, o que acarreta o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Comungando com o entendimento externado pelos autuantes, pelo relator da Decisão recorrida e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais (art. 13, §4º, II, da LC 87/96 e art. 17, §8º, II, da Lei Estadual nº 7.014/96) deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal. Interpretar esses dispositivos de forma sistemática, como pleiteia o recorrente, permitiria que cada Estado fixasse na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente, aumentando a sua arrecadação em detrimento dos demais Estados.

Apesar dos abalizados argumentos recursais atinentes à apuração do custo de produção segundo os preceitos contábeis, parcelas desse custo contábil – a exemplo de depreciação, amortização, frete, etc. – não podem ser incluídas no valor da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, uma vez que a forma da determinação da base de cálculo relativamente a essas operações está expressamente fixada na LC 87/96. Do mesmo modo, o fato de ser a energia elétrica indispensável e consumida no processo produtivo do recorrente não a inclui no rol dos custos elencados no referido dispositivo legal.

Tendo o estabelecimento remetente destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao destinatário utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, já que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, conforme previsto no art. 93, §5º, I e II, do RICMS-BA/97.

A multa corretamente indicada na autuação é a prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no artigo 125, inciso I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB).

No que tange ao pedido de dispensa ou redução de multa, o pleito recursal não pode ser atendido, pois, como se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, tal matéria extrapola a competência desta Câmara de Julgamento Fiscal.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 **206891.0030/12-0**, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$318.599,79**, 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, 25 de novembro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS