

PROCESSO - A. I. N° 206891.3058/16-5
RECORRENTE - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0099-04/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 05/04/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0027-11/18

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: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não comprovada a alegação de que a base de cálculo das operações foi constituída de acordo com a Lei Complementar nº 87/96. Afastado a nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Nesta oportunidade processual, encontra-se sob análise o Recurso Voluntário formalizado contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida através do Acórdão nº 0099-04/17, que julgou Procedente o Auto de Infração epígrafado, lavrado em 29/11/2016, para exigir o ICMS no valor de R\$471.170,27, correspondente ao cometimento da infração descrita em termos de:

“Utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração.”

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação (fls. 38 a 57) e, às fls. 89 a 117, o autuante colacionou a manifestação fiscal de praxe, contestando as alegações defensivas do contribuinte e mantendo integralmente o Auto de Infração.

Em seguida, a Junta de Julgamento Fiscal julgou Procedente o lançamento do processo administrativo fiscal, com decisão de teor adiante transcrito:

“O Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no exercício de 2012.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto, nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II). Foram expurgadas nas notas fiscais de transferência as seguintes rubricas: custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, e outros custos operacionais, por não serem partes integrantes de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuantes elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2012 (fl. 06) e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2012”, sendo considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas

“Depreciação”, “Manutenção”, “Energia Elétrica” e “outros”. A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 23/26 - exemplificativa), onde constam, de forma discriminada, os itens do custo de produção.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi ele confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito. Todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 04.

Os papéis de trabalho desta auditoria foram elaborados tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

Não acolho as preliminares de nulidade requeridas pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, como já indicado. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como, pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Em relação à alegação da nulidade por vício de motivo e capitulação, não pode ser acolhida, pois o Auto de Infração expressamente, e de forma minuciosa, explícita a forma, os motivos e também faz a devida capitulação da infração constatada.

De igual forma, não cabe acolhimento o argumento defensivo de necessidade de intimação para apresentar esclarecimento antes da lavratura do Auto de Infração. A Intimação para apresentação de defesa ocorre após a lavratura e registro do Auto, o que foi observado na presente lide.

No que diz respeito ao fato de que no corpo do Auto de Infração, por equívoco, os autuantes informaram que os dados (custo de produção) que serviram de base à autuação seriam de 2011, entendo que poderia ser argumento pertinente se o conjunto de todas as provas existentes no processo, não espelhasse o fato concreto, ou seja, o exercício de 2012. Inclusive ressalto de que o demonstrativo apresentado pelo defendente no corpo de sua defesa não espelha a realidade dos fatos ao comparar a sua planilha de custo sobre o produto “Colomba Baud Maxi 12X500g (fl. 50) com a sua planilha de produção (fl. 25) e a planilha elabora pelos fiscais autuantes constantes no CD (arquivo: CustoMedioSKU_2012.xlsx). E mais, a própria planilha exemplificativa trazida na defesa, e para os meses que indica, equivoca-se em relação aos preços de produção.

Portanto, não existindo dúvida quanto ao exercício fiscalizado, é o argumento do defendente sem motivação para ser acolhido.

Quanto ao pedido de perícia e diligência fiscal, formulado pelo autuado, o indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, possibilitando decidir a presente lide, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99.

A tese do recorrente, em apertada síntese, é que o cerne da questão a ser enfrentada diz respeito a interpretação equivocada, pelo fisco, do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 - LC referente ao que considera como componentes das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais. Nesta sua argumentação baseia-se, principalmente, nas normas contábeis (Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 2 do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON), que o fisco não pode violá-la, conforme disposto no art. 110, do Código Tributário Nacional – CTN, na legislação estadual do Estado de São Paulo (IN CAT nº 05/2005) e Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Afora que a autuação teve por base a Instrução Normativa nº 52/2013 e que este CONSEF já havia se posicionado a respeito da energia elétrica quando do Acórdão CJP nº 0119-11/13.

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996, quando dispõe a respeito de base de cálculo e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 13, § 4º, II (reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Portanto, nas operações em comento, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns à custa dos outros). Proceder ao contrário, é ônus de quem assim se posiciona.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, qual seja: o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Assim, tal custo não pode ser definido como um custo apenas contábil, ou mesmo “industrial” e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

E, quanto à legislação estadual de outros estados, observo de que a mesma não tem ressonância neste Estado por total falta de competência para a sua aplicabilidade diante do princípio federativo da autonomia dos Estados, entes individualmente tributantes no que diz respeito aos seus tributos. Em consequência, em relação a Instrução Normativa CAT nº 05/2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a sua aplicação se restringe àquela unidade da Federação, não possuindo a citada Instrução Normativa o condão de modificar o previsto na legislação do Estado da Bahia, assim como ao Decreto nº 3.000/99 que trata, a nível federal e não estadual, a respeito da norma do imposto de renda e não sobre base de cálculo de transferências de mercadorias.

Alegou o impugnante que ao revés do sustentado pela fiscalização, os custos de depreciação, de manutenção, de energia, gás e outros custos (componentes considerados em sua estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência – custos diretos e indiretos) já que diante das determinações do art. 110, do CTN, a LC nº 87/96 não poderia criar (conforme interpretação dada pelos autuantes) nova forma contábil de apuração do custo de produção. Neste caminhar, firma que a energia elétrica, gás, manutenção, depreciação, etc. são considerados gastos de produção quando consumida no processo fabril.

A legislação não alterou qualquer conceito contábil. Apenas, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabeleceu uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando, tão-somente, os componentes previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial ser integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas. Observo, ainda, de que as despesas alegadas pelo defendente são registradas contabilmente em contas apartadas daquelas de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

E no que concerne à energia elétrica, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, gás, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

No tocante a decisão deste CONSEF citadas pela defesa, ela não é capaz de ilidir a autuação, pois não reflete a jurisprudência dominante deste foro administrativo a respeito da matéria em pauta. Registro que o objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatido por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJP 0239-02/12, CJP 0266-11/09, CJP 0012-11/10, CJP 0231-12/12 CJP 0289-12/12 e CJP 0196-12/10.

Além do mais, e somente para concluir tal argumentação, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

Em conclusão, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer 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 que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Em assim sendo, 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, sendo que agindo da maneira contrária, impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a norma legal que rege a matéria:

E, a respeito da Instrução Normativa nº 052/13, publicada no Diário Oficial de 18/10/2013, ela não foi a base legal da autuação por tudo acima exposto. Esta, como inclusive é a sua finalidade, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

E nestes esclarecimentos consta que:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;(grifo)

Em obediência ao quanto disposto no art. 167, III, do RPAF/BA, alinho-me ao voto vencedor da 2ª CJF, cujo voto sobre a questão a seguir transcrevo (Acórdão CJF Nº 351-12/13), ressaltando neste momento que, embora exista decisão judicial contrária a este entendimento, ela não é definitiva, não fazendo coisa julgada.

No tocante às operações oriundas de outros estabelecimentos que não se caracterizem como industriais, e sim, estejam na condição de Centros de Distribuição, alinho-me ao posicionamento externado pela PGE/PROFIS, acorde Parecer de fls. 829 a 832, devidamente convalidado pela ilustre Procuradora Assistente, em despacho de fl. 834.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a transcrição da decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS, transcrito em trechos às fls. 830 e 831.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa,
ACÓRDÃO CJF Nº 0027-11/18

excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."

Isso por que a regra, é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."

Tal princípio, encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: "(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3.(...)

4.(...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá

passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

“As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência.”

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn n. 311-9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Dessa forma, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Por tais razões, tornando-se a diligência solicitada pelo relator desnecessária, entendo que seus argumentos não podem prosperar, motivo pelo qual discordando do mesmo, posiciono-me no sentido de que também tais operações de transferências devem ser devidamente consideradas, e cobradas, tal como no lançamento pelo uso indevido do crédito fiscal, o que torna o Recurso Voluntário NÃO PROVIDO.

Portanto e em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, gás, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos.

O defendente ainda contesta a multa aplicada por entender ser seu percentual totalmente abusivo.

Não cabe a este foro administrativo a discussão sobre o tema, nos termos do art. 167 do RPAF, além do que a multa aplicada obedece ao quanto disposto na legislação tributária estadual, mas especificamente a Lei nº 7.014/96. No que tange à sua dispensa ou redução, conforme aventado, saliento que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal a competência para sua apreciação não é da 1ª Instância deste Colegiado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 146/164), tecendo, inicialmente, comentários sobre a tempestividade do recurso e efetuando um breve relato do processo.

Em seguida, arguiu a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sustentando que, não obstante a inequívoca regularidade dos créditos de ICMS em análise, o Recorrente também demonstrou os vícios insanáveis nos quais incorreu o Auto de Infração e Imposição de Multa combatidos, visto

que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de perquirir o completo contexto fático-jurídico acerca da natureza dos custos suportados no processo produtivo do Recorrente, o que ensejaria o reconhecimento de sua nulidade.

Destacou que a Autoridade Fiscal indicou como elemento de convicção uma planilha de custo de produção apresentada pelo próprio Recorrente, mas referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2011, sendo que a autuação se reporta ao período de Janeiro a Dezembro de 2012, ou seja, partiu de pressupostos que não guardam correspondência com o período da autuação, tornando-a insubsistente.

Alegou que por ocasião do julgamento da Defesa Administrativa, a Autoridade Julgadora concluiu pela Procedência do Auto de Infração, limitando-se aos argumentos de que (1) em obediência à LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, gás, comunicação, não serem considerados para efeito da determinação da base de cálculo legal, bem como que (2) não cabe ao foro administrativo a discussão sobre o tema das multas abusivas, por considerar que a multa aplicada obedece a legislação tributária estadual e a inexistência de competência da 1ª Instância para julgamento da dispensa ou redução da multa.

Em seguida, passou a discorrer sobre as razões de reforma da decisão, afirmando a estrita observância à Lei Complementar nº 87/96, afirmando que, conforme se depreende de seu contrato social, atua principalmente na fabricação e comercialização de produtos alimentícios.

Asseverou que, no desenvolver de suas atividades, em decorrência de sua atuação em todo o território nacional, especificamente, *in casu*, visando à comercialização de seus produtos no Estado da Bahia, o Recorrente remeteu produtos de suas unidades fabris e centros de distribuições localizados em outros Estados da Federação para o seu estabelecimento situado em Simões Filho – BA.

No cumprimento da legislação regente do ICMS, o Recorrente emitiu notas fiscais de transferência, recolhendo nos Estados de origem os valores de ICMS relativos às saídas de mercadorias e, de outro lado, utilizou, no Estado da Bahia, os respectivos créditos de entrada de mercadorias, transcrevendo o artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS.

Aduziu que, nos estritos termos da Lei Complementar nº 87/96, o Recorrente apurou a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos a matéria-prima; acondicionamento: embalagem e frete; mão-de-obra: mão-de-obra operacional-MOD e manutenção; e materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Prosseguindo, disse que a Autoridade Fiscal lavrou o AIIM por entender que tão somente as despesas com matéria-prima, acondicionamento (embalagem) e mão-de-obra (mão-de-obra operacional-MOD) compõem a base de cálculo do ICMS relativo às operações de transferência interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção do Recorrente, desconsiderando a natureza de custo de produção, precisamente a natureza de custo de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de todos os materiais secundários, quais sejam, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Salientou que o entendimento restritivo acerca dos custos que compõe a base de cálculo da exação, nos termos da r. Decisão recorrida, violou o ordenamento jurídico pátrio e os mais abalizados entendimentos jurisprudenciais e doutrinários atinentes à matéria.

Prosseguindo nas suas razões recursais, ressaltou que a clareza dos conceitos auto explicativos de acondicionamento e matéria-prima já seriam suficientes à compreensão de suas exatas naturezas e à convalidação da regularidade dos custos de produção suportados pelo Recorrente, todavia, a despeito da ausência de regulamentação específica da legislação do ICMS sobre o que seriam o acondicionamento e a matéria-prima, seria pertinente adotar parâmetros legais sólidos para o melhor esclarecimento do tema, rechaçando-se qualquer norma de cunho inferior e administrativo, cuja finalidade meramente arrecadatória, restringiria o direito creditório do contribuinte como, no particular, a Instrução Normativa nº 52/2013, a qual foi adotada pela Autoridade Fiscal e ratificada pela Autoridade Julgadora.

Nesse contexto, asseverou que as razões de autuação se apoiaram nos parâmetros de interpretação formulados em norma administrativa – IN nº 52/2013 – para extrair a efetiva e correta disciplina da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual o resultado do trabalho fiscalizatório não pode prosperar, porquanto a referida IN nº 52/2013 seria claramente atentatória ao comando da Lei Complementar, tanto que o conteúdo de suas definições são diversos daqueles que os Tribunais Administrativos e Judiciais adotam em seus julgados a respeito do tema objeto do presente AIIM.

Alegou que o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção, transcrevendo o texto legal.

Ressaltou que as precisas orientações do Regulamento do Imposto de Renda são perfeitamente aplicáveis ao caso concreto em análise, restando indiscutível a natureza de custo de produção dos materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, disso resultando que a desconsideração da natureza de custo de produção das despesas do Recorrente incluídas na base de cálculo de ICMS viola frontalmente os comandos da LC nº 87/96 e das demais disposições contidas no ordenamento jurídico pátrio, ensejando a integral improcedência da autuação lavrada e a necessidade de reforma da r. Decisão recorrida.

Transcreveu, como suporte trecho do Acórdão CJF nº 0119-11/13 do CONSEF.

Em seguida, passou a tecer comentários sobre o art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, afirmando não se poder negar que o rol constante do artigo 13, da LC 87/96 é meramente exemplificativo, de modo que não ser possível a Autoridade, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da lei complementar, esclarecendo que custo de produção consiste em um instituto do direito privado, devendo ser compreendido em seu sentido técnico como sendo a soma de todos os custos inerentes ao processo produtivo, não cabendo à Autoridade Fiscal, com base em normas inferiores administrativas, alterar tal conceito para lhe deturpar a noção, em literal afronta ao disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Citou decisões da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a qual reconhece que o rol do art. 13 da LC 87/96 é exemplificativo e que, conseqüentemente, todas as despesas que integram o custo da mercadoria correspondem a custo de produção.

Invocou o princípio da verdade material e, em consequência, a nulidade integral do Auto de Infração por vício de motivação e capitulação, pois o trabalho de lançamento foi efetuado, basicamente, amparado em levantamentos fiscais efetuados supostamente em conformidade com

o art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, sob o argumento que o Recorrente teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em Lei Complementar, convênios ou protocolos sem que o Recorrente fosse intimada para prestar esclarecimentos acerca das divergências suscitadas pela autoridade fiscal ou mesmo da composição de cada rubrica inadvertidamente desconsiderada.

Afirmou que caberia à autoridade fiscal perquirir o contexto fático visando sanear quaisquer dúvidas existentes acerca da correta apuração e recolhimento do ICMS, sendo-lhe autorizado, somente caso o contribuinte não apresentasse esclarecimentos e informações satisfatórias, praticar o ato de lançamento para constituir e exigir o crédito tributário tido como devido e, disse que, no caso versado, não houve a atuação com o zelo e respeito ao patrimônio do contribuinte que se espera dos agentes da Administração Pública Estadual.

Em seguida, frisou que a Autoridade Julgadora deixou de perquirir o contexto fático apresentado pelo Recorrente, uma vez que sequer analisou os argumentos trazidos em sede de Impugnação ao Auto de Infração, limitando-se à mera repetição dos argumentos da fiscalização, ou seja, de que o lançamento foi realizado nos termos da legislação, bem como à indicação de sua incompetência para julgar questões relativas às multas abusivas.

Relembrou que a Autoridade Fiscal, após análise superficial de planilhas elaboradas pelo Recorrente, sem intimá-la para prestar esclarecimentos, concluiu que os custos com acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos à utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção, sendo que, do mesmo modo ilegal, procedeu a Autoridade Julgadora, a qual, em nenhum momento, questionou a natureza dos referidos custos.

Trouxe, a título de esclarecimento, uma planilha produzida pelo autuado para controlar seus custos, que também foi tomada pelo autuante para lavrar o auto combatido, aduzindo que o Auto fixou o período fiscalizado como sendo de 01/01/2012 a 31/12/2012, enquanto o Relatório Fiscal expressamente consigna que *“a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, no período de JANEIRO A DEZEMBRO de 2011.”*

Destacou o fato de o período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2011 ter sido fiscalizado por meio do Auto de Infração e Imposição de Multa nº 206891.0007/15-2 e que as provas das supostas infrações praticadas pelo Recorrente, no período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2012, são exatamente as mesmas que fundamentaram a lavratura do Auto de Infração referente ao exercício de 2011, portanto a autuação considerou um documento que embasou outro período e outra fiscalização, não correspondendo ao período da autuação hostilizada.

Deduziu que, uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, até porque o Relatório Fiscal mencionou período pretérito ao da suposta infração em discussão, revelando-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui não serem custos de produção os de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros.

Como fundamento de sua tese citou ensinamentos jurídicos dos professores Celso Bandeira de Melo, Hely Lopes de Meireles e Aurélio Pitanga Seixas Filho, para afirmar que, sendo o lançamento vinculado à descrição legal do fato, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, não se mostraria possível outra alternativa à Autoridade Fiscal e, posteriormente, à Autoridade Julgadora, que não a de perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram

os lançamentos guerreados.

Defendeu que a multa aplicada é confiscatória e desproporcional, afrontando a Constituição Federal, fazendo uma análise minuciosa sobre o caráter de uma multa, para concluir que ela não pode ter caráter confiscatório e, assim, perfeitamente cabível sua redução em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade e que esta tem como função apenas a punição ao contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não efetuar a recomposição do Erário.

Concluiu requerendo que a improcedência do Auto de Infração guerreado, para que fosse reformada a Decisão recorrida, porquanto o Recorrente “*(i) apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/96*” ou, sucessiva e alternativamente, fosse “*(ii) decretada a nulidade plena e irrestrita do Auto de Infração devido à inobservância da verdade material da operação do Recorrente pela Autoridade Fiscal e Julgadora, que incorreu em vício de formalidade e motivação, conforme os argumentos consignados em Defesa e ratificadas no presente Recurso Voluntário.*”

VOTO VENCIDO

Consoante descrito minuciosamente no Relatório, o Auto de Infração sob análise imputa ao contribuinte o cometimento de infração à legislação do ICMS, decidindo a JJF pela procedência do Auto de Infração, para exigência do crédito tributário (ICMS), no valor de R\$471.170,27, tendo o contribuinte ingressado com Recurso Voluntário, visando promover a reforma do julgado.

Assim, o contribuinte, tanto na peça impugnatória, como no Recurso Voluntário, destacou ser importante considerar que a Autoridade Fiscal indicou como elemento de convicção uma planilha de custo de produção apresentada pela próprio Recorrente, mas referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2011, enquanto o Auto de Infração e Imposição de Multa se reportam ao período de Janeiro a Dezembro de 2012, nesse contexto, ficando claro ter a Autoridade Fiscal partido de pressupostos que não guardavam correspondência com o período da Autuação, tornando-a insubsistente.

Ao examinar detidamente as peças processuais constantes da procedimentalidade, constatei haver a presença de questão ensejadora de decretação da nulidade do procedimento da autuação, alinhando-me à tese do Recorrente, na medida em que presente vício que conduz, inequivocamente, à nulidade do processo, conforme se passa a demonstrar.

Com efeito, o Autuante, ao formalizar o lançamento fiscal, o fez para o exercício de janeiro a dezembro de 2012, no entanto os documentos anexados ao auto (fls. 23/26) se reportam a operações realizadas no exercício de janeiro a dezembro de 2011, de tal sorte, razão assistindo ao Recorrente, pois o descumprimento dos deveres de clareza e segurança no lançamento fiscal pelo Fisco contamina a autuação, conduzindo ao entendimento de ser o caso de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o que preconiza o art. 18, IV do RPAF/99.

Nesse quadro circunstancial, dúvidas inexistem de que existe vício insanável, o qual fulmina o Auto de Infração, na medida em que presentes procedimentos incorretos na ação fiscal, principalmente o descumprimento, pelo Fisco, da obrigação de demonstrar, mediante documentos aplicáveis ao caso, ou seja, levantamento de débitos correspondentes exatamente ao período em que se acusa o contribuinte, não sendo admissível conter elementos que induzam a uma compreensão errônea da imputação.

Registre-se, outrossim, ser inaplicável ao caso a regra do § 1º do art. 18 do RPAF, porquanto tal norma apenas admite o saneamento do Auto de Infração na hipótese de incorreções, omissões ou

inobservâncias de exigências meramente formais.

Desse modo, impõe-se a decretação da nulidade da Ação Fiscal, face a situação de incerteza nela ocorrente, não se apresentando saneável, por configurar situação de evidente erro do Fisco.

Válido frisar, por fim, que, apesar de representar um aparente atraso na tramitação do processo administrativo fiscal, tal posicionamento, entretanto, pode configurar economia futura para o Estado da Bahia, ao evitar possíveis honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Concludentemente, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reformando a Decisão recorrida, para declarar NULO o Auto de Infração, inclusive com a recomendação do estudo da conveniência de renovação do procedimento fiscal, isento de falhas, visando à cobrança do crédito tributário, se devido.

VOTO DIVERGENTE

O fundamento básico da autuação está no aproveitamento pelo autuado de crédito do ICMS sobre valores não aceitos pela legislação do Estado da Bahia, argumentos devidamente explanados pelo autuante.

De pronto depara-se com a conceituação do que seja “custos industriais” e sua repercussão na determinação da base de cálculo para a tributação do ICMS, em face de conceitos diferentes serem admitidos pelas legislações de São Paulo e Bahia. A produção industrial implica em um conjunto de componentes, materiais e imateriais sem os quais os produtos não virão a se materializar. Não se pode fabricar um pão se não se dispuser de uma masseira, pois colocando-se a farinha de trigo, o sal, o fermento e os demais componentes considerados como matéria prima ou secundária e aplicando a mão de obra, em nenhuma situação teremos o pão pronto para consumo. Desta forma, ao se considerar um processo de fabricação temos que para compor os custos de fabricação deverão ser levados em conta a convergência **MAT + MOD + CIF**, se identifica: **MAT** representa os materiais aplicados, englobando Matéria Prima, Matéria Secundária, Materiais Auxiliares e Material de Embalagem. No caso em foco podemos identificar como Matéria Prima, a Farinha de Trigo; Matéria Secundária, a Manteiga, o Fermento, o Sal, etc.; Materiais Auxiliares. O Chocolate, os Confeitos, Passas, etc; Material de Embalagem, o forro do panetone, a embalagem que servirá para sua exposição ao público e as caixas que servirão para acondicionar e transportar. **MOD** representa **mão-de-obra** que participa ativamente na produção, representado por salários, benefícios e encargos sociais, como por exemplo FGTS, 13º salário, vale refeição, vale transporte, plano de saúde e etc. **CIF** representa os custos indiretos de fabricação que, muito embora não se agreguem fisicamente ao produto, são imprescindíveis para a sua confecção, a exemplo de energia elétrica, a água, a depreciação de máquinas, dentre outros. Estes são os Custos Diretos incidentes sobre a produção. Descartamos no caso em análise os Custos Variáveis por serem de difícil mensuração na partilha entre os produtos obtidos, a exemplo de aluguel de fábrica, depreciação do imóvel, mão de obra indireta, etc.

A contabilidade brasileira encontra-se inserida nas Normas Internacionais de Contabilidade e as definições dos eventos que a compõe são normatizadas através os Pronunciamentos Contábeis, e, dentro dessa linha de pensamento aqui destacamos o que expõe o CPC 16 (R1), ao convergir as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 2 (IASB):

Custos de transformação 12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra

direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

Estas as considerações a respeito do que venha a ser Custo de Produção.

Ao analisarmos os fundamentos fiscais em que o autuante enquadrou as operações em apreço, verifica-se que o mesmo baseou-se no que determina art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, conceito abarcado pela nossa legislação do ICMS, através a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, ao dar tratamento às operações de transferências.

Ocorre que a Instrução Normativa não tem o poder de modificar procedimentos determinados por legislações superiores. Caso quisesse normatizar teria que se reportar ao que determina a própria Lei Complementar nº 87/96, que assim se expressa em seu Artigo 33: Na aplicação do art. 20, observar-se-á o seguinte:

- II – somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*
- b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)*

Se não bastasse o que determina o estatuto acima, ao analisarmos a conceituação tributária de custos, reportamo-nos ao que determina o Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 290. O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 1º):

- I - o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto no artigo anterior;*
- II - o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*
- III - os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*
- IV - os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*
- V - os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

Parágrafo único. A aquisição de bens de consumo eventual, cujo valor não exceda a cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior, poderá ser registrada diretamente como custo (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13, § 2º).

Art. 291. Integrará também o custo o valor (Lei nº 4.506, de 1964, art. 46, incisos V e VI):

- I - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio;*
- II - das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas:*
 - a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de segurança, que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas e as razões da providência;*
 - b) por certificado de autoridade competente, nos casos de incêndios, inundações ou outros eventos semelhantes;*

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, invendáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Art. 292. Ao final de cada período de apuração do imposto, a pessoa jurídica deverá promover o levantamento e avaliação dos seus estoques.

Art. 293. As mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado serão avaliados pelo custo de aquisição (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, §§ 3º e 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Art. 294. Os produtos em fabricação e acabados serão avaliados pelo custo de produção (Lei nº 154, de 1947, art. 2º, § 4º, e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, inciso II).

Da análise efetuada pelo relator a respeito das planilhas de custos quando se refere às planilhas do exercício de 2011, refuta-se o seu posicionamento, restando provado que as mesmas serviam tão somente de informações para produtos produzidos no exercício anterior e transferidos no exercício fiscalizado, 2012.

Desta forma, divergindo do voto vencedor, voto por dar PROVIMENTO ao Recurso apresentado por PANDURATA ALIMENTOS LTDA., para considerar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.3058/16.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa argumentação expendida pelo n.Relator e do Conselheiro que proferiu o Voto Divergente, divirjo do seus posicionamentos.

Quanto a NULIDADE suscitada sob o argumento de que a planilha de custo de produção refere-se ao período de Janeiro a Dezembro/2011 e foi utilizada na apuração da base de cálculo do período de Janeiro a Dezembro de 2012, que o n.Relator apreciou falta de clareza e segurança no lançamento fiscal, pela análise dos elementos contidos no processo faço as seguintes constatações.

Conforme fundamentado na Decisão proferida pela Primeira Instância:

- a) No corpo do Auto de Infração foi descrito que os dados do custo de produção apresentados pela própria empresa “... do período de JANEIRO a DEZEMBRO de 2011” discriminam os itens do custo de produção;
- b) Já as planilhas impressas com indicação dos elementos dos custos de produção indicam à fl. 23 e 24 o exercício de 2011 e das fls. 25 e 26 do exercício de 2012;
- c) Tomando por exemplo o custo do produto “Colomba Baud Maxi 12X500g indicado na defesa (fl. 50) confrontado com os dados contidos na planilha de produção da fl. 25 e gravado na mídia acostada à fl. 05 (CD) constata-se que está contida no arquivo: CustoMedioSKU_2012.xlsx.

Pelo exposto, constata-se que apesar de os autuantes terem indicado no verso da fl. 1 que utilizaram dados do custo de produção relativo ao exercício de 2011, de fato a base de cálculo apurada foi feita tomando os dados do exercício de 2012 que é o exercício fiscalizado.

Ressalte-se, ainda, que as planilhas dos custos de produção foram fornecidas pelo estabelecimento autuado e a planilha de 2011 contém dados relativos ao custo de produção do mês de dezembro que serviu para apurar a base de cálculo das operações de transferências do

mês de janeiro de 2012.

Como os dados foram fornecidos pelo estabelecimento autuado e as planilhas elaboradas pela fiscalização contidas no CD de fl. 05 foram fornecidas ao recorrente (fl. 04), entendo que o fato de ter informado no corpo do Auto de Infração que os dados dos custos eram do exercício de 2011, quando na realidade foram utilizados os dos exercícios de 2011 e 2012, não impediu que o sujeito passivo exercesse o contraditório como o fez.

Pelo exposto, entendo que não deve ser acolhido o pedido de nulidade formulado pelo contribuinte.

No mérito, o Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar.

No caso o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe que:

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".

Portanto, embora o n. Conselheiro fundamente o seu voto no sentido de que deve ser considerado na formação da base de cálculo das operações de transferências os “custos industriais” e não possa ser desconsiderado os outros elementos de custos previstos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para efeitos da legislação tributária o contribuinte deve apurar a base de cálculo em função dos elementos de custos estabelecido no citado diploma legal (matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

Conforme fundamentado na Decisão ora recorrida esse entendimento é prevalente na jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3058/16-5**, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$471.170,27**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.
VOTO VENCIDO – Conselheiros: Valnei Sousa Freire.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiro: José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de fevereiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – VOTO DIVERGENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS