

A. I. Nº - 206891.0023/09-3
AUTUADO - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA L. JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 10.12.2010

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0379-04/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Inconsistências comprovadas no levantamento fiscal foram corrigidas, o que resultou em redução do débito. Infração elidida em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 27/07/09, para exigir ICMS no valor de R\$516.169,70, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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.

O autuado apresenta impugnação (fls. 164 a 180), inicialmente discorre sobre a infração e afirma que discorda do ato fiscal em seus aspectos formais, materiais e de mérito, pelas razões que passou a expor.

Afirma que diante da acusação de utilizar crédito fiscal de ICMS em valor superior a fixada em lei complementar, convênios e protocolos, questiona quais Convênios e Protocolos tratam da base de cálculo e que as operações de transferências interestaduais com cálculos de forma divergente.

Diz que os Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º do RICMS/MG) e São Paulo (DN CAT 05/2005), editaram normas interpretativas sobre a composição do custo da mercadoria produzida diferente da interpretação dada pelos autuantes quanto ao disposto na LC 87/96. Argumenta que as normas dos demais Estados, a exemplo do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul não são literalmente divergentes da LC 87/96. Entende que devem ser excluídos os valores correspondentes, por inexistência de fato determinante na autuação, ferindo o princípio da tipicidade.

Historia que a LC 24/75 procurou proteger as Unidades da Federação com relação a créditos fiscais constantes de documentos fiscais em valores superiores ao permitido para barrar a “guerra fiscal”, só tendo validade se submetida à decisão unânime dos Estados no Conselho de Política Fazendária (CONFAZ).

Ressalta que alguns benefícios fiscais anteriormente concedidos foram prorrogados e no art. 32 do Código Tributário da Bahia de 1981, muito anterior à LC 87/96, consta autorização de aproveitamento de crédito fiscal presumido autorizado por lei complementar ou por força de convênio, bem como o art. 34, V do mesmo diploma legal veda a utilização de crédito fiscal, destaque a maior, em desacordo com as normas legais.

Conclui que a única fonte do direito de agir contra o contribuinte, para coibir ou desencorajar a guerra fiscal encontra-se no art. 97, II, §5º e VII do RICMS/BA nos casos de: utilização de crédito decorrente de operações não tributadas; benefício fiscal concedido sem aprovação do CONFAZ; benefício fiscal concedido por lei complementar prevista no art. 3º da LC 87/96 que afirma não ter similaridade com as operações objeto da autuação e quando a unidade da Federação fizer incidir o ICMS com base em preço fixado em pauta maior que o valor real da operação.

No mérito, esclarece que os autuantes tomaram como base as entradas de mercadorias procedentes de estabelecimentos da mesma empresa, sem observar se produziram as mercadorias, a exemplo do exercício de 2005, que incluíram operações realizadas pela filial com CNPJ 86.547.619/0102-80 localizada no Estado do Paraná, que não era estabelecimento fabricante.

Argumenta que tais notas fiscais devem ser excluídas do levantamento fiscal, visto que a base de cálculo prevista no art. 13º, I, §4º da LC 87/96 é o “valor correspondente à entrada mais recente”, conforme reconhecido na decisão contida no Acórdão JJF 033/2009 do CONSEF.

Alega inaplicabilidade dos dispositivos citados como infringidos (art. 93, §5º, II e 124, I, do RICMS/BA), em relação aos fornecedores situados em Estados que a legislação se coaduna com o disposto na LC 87/96, no caso Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul. Questiona que sendo a legislação coincidente com relação à base de cálculo das transferências, não se pode dizer que foram infringidos os art. 93, §5º, II e 124, I, do RICMS/BA.

Argumenta que os autuantes citaram diversas decisões do STJ, TJ do Rio Grande do Sul (TJ/RS) e CONSEF/BA, mas que nenhuma serve como supedâneo para desconsiderar os valores integrantes dos custos das mercadorias transferidas para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, a título de custos indiretos e gastos com energia elétrica, pelos seguintes motivos:

- a) REsp 707.635/RS – recorrente (RGS) pretendia cobrar ICMS com base no preço de mercado atacadista e não há referência sobre custo do arroz beneficiado, nem do material secundário;
- b) Decisão do TJ RGS – recorrente (RGS) crédito vinculado a entrada de mercadoria de outro Estado, em transferência, tendo por base de cálculo o valor de venda a consumidor final, que foi limitado ao custo de produção;
- c) Decisões do CONSEF – não foi esclarecida a abrangência do elemento de custo de produção representado por material secundário;
- d) Decisão do STF no RE 79452 refere-se a fato ocorrido na vigência do DL 406/68 e a matéria em discussão era o estorno de crédito do ICM quando a matéria prima representava mais de 50% do custo do produto e não tem nada a ver com o assunto objeto dos autos.

Conclui que nenhuma das decisões citadas respalda exclusão dos valores relativos a custos indiretos de produção e energia elétrica.

Transcreve conceito de “materiais secundários” como “aqueles que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção” (fl. 175) e afirma que a definição deste conceito ficou restrita a convicções dos autuantes.

Questiona a prática de apropriação dos custos de materiais secundários, cita publicações de professores definindo o custo que se pretende medir, inclusive dos materiais secundários e rol dos gastos contábeis e criar um sistema com rateio para cada unidade produzida.

Afirma que para apurar o custo dos materiais secundários utilizados na fabricação de derivados de suínos e frangos, não poderia excluir a energia elétrica, que embora não estocável, “sem dúvida é um elemento material”, bem como os gastos com depreciação dos bens utilizados na produção e também os materiais de consumo que só podem ser medidos a posteriori e dependem de rateio, a exemplo de energia elétrica, depreciação, materiais de manutenção, lubrificantes, materiais de limpeza, uniformes e instrumentos de corte; materiais utilizados no tratamento de água e geração de frio e vapor.

Transcreve conceito de custo (fl. 177) para reforçar o seu posicionamento de que não existe base científica ou técnica para considerar, depois da matéria-prima, “qualquer bem material consumido no processo de produção, como não sendo material secundário”.

Afirma que os demonstrativos anexados aos autos demonstram como objetivo excluir dos valores dos custos de produção os gastos com energia elétrica e os gastos com materiais indiretos de fabricação, mas os artigos 95, §5º, II e 97, VII do RICMS/BA vedam o crédito fiscal quando a legislação do Estado de origem for divergente da disposição constante de lei complementar ou convênio ou protocolo. Argumenta que não ficou provado que a legislação dos Estados de origens das mercadorias é divergente do que consta na LC 87/96.

Alega que o Convênio ICMS 03/95 em sua cláusula primeira estabelece que a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular é o “valor do custo atualizado da mercadoria produzida”. Salienta que o art. 13 da LC 87/96 repete a regra prevista no Convênio ICMS 66/88 relativo à transferência de mercadoria para o mesmo titular, como sendo o valor da entrada mais recente ou o custo da mercadoria produzida, o que entende ter sido recepcionada pelo Convênio ICMS 03/95.

Por fim requer nulidade do Auto de Infração, fundamentado nas preliminares argüidas; exclusão das notas fiscais de mercadorias originárias de Estados que não divergem da regra estabelecida na LC 87/96 e no mérito seja considerada improcedente a autuação, visto a interpretação equivocada do dispositivo legal que trata da base de cálculo de transferência interestadual.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 223 a 268), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, art. 13, § 4º, II da LC 87/96 que estabelece a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam que é legítima a glosa de crédito fiscal.

Transcrevem o teor das informações constantes no corpo do Auto de Infração (fls. 226 a 231) e passam a contestar a impugnação, ressaltando que os cálculos e valores constantes dos demonstrativos não foram contestados.

Com relação à alegação da existência de vícios formais mencionando Protocolos e Convênios, LC 24/75 afirmam que nada tem a ver com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

No mérito, reconhecem que o estabelecimento com CNPJ 86.547.619/0102-80 hoje é fabricante, mas na época da ocorrência dos fatos geradores (2005) era unidade atacadista, refizeram os cálculos o que reduziu o débito de R\$516.170,36 para R\$455.923,02 conforme demonstrativo juntado ao processo em meio físico e magnético para possibilitar o exercício da defesa.

Afirmam que por outro lado o autuado formou a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados oriundos de outras fábricas para filial estabelecida neste Estado, incluindo indevidamente todos os elementos do custo de produção.

Discorrem novamente sobre os artigos da CF, LC 87/96, Lei Estadual 7014/96 e RICMS/BA que tratam da definição da base de cálculo nas operações de transferência que correspondem ao somatório dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Em seguida discorre sobre a decisão contida no julgamento do RE 707.635 – RS, expondo entendimento que “a definição de base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificada por regra estadual.

Em relação à interpretação das normas de Direito, menciona doutrinadores, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar ~~alguma obrigação deve~~ fazê-lo de modo expresso e que o art. 110 do CTN veda que o legislador possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito

tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação.

Em seguida, discorre sobre os elementos básicos do custo industrial, transcreve textos definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação, no qual se inclui a energia elétrica); Conceitos de Custo de Produção (portaldeauditoria@portalde auditoria.com.br), conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima.

Salientam que a legislação do Estado de Minas Gerais distorce e modifica o que a Ciência Contábil define como depreciação e mão-de-obra diante dos conceitos de diversos autores (Leone E Leone, Crespo Cotrim Coelho, Eliseu Martins).

Da mesma forma, a orientação contida na Decisão Normativa CAT-5, que manifesta entendimento que o art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser interpretado como itens que integram o custo da mercadoria produzida e sim de acordo com o custo de produção industrial definido pelo estabelecimento, cabendo ao fisco verificar a sua correção.

Argumenta que a legislação dos citados Estados contém impropriedades, visto que não encontram respaldo no ordenamento jurídico (art. 155, §2º, XII, “i” e 146 da CF e art. 13, §4º da LC 87/96). Ressalta que a DN CAT 05/2005 constitui norma complementar, de acordo com o art. 100 do CTN e não pode inovar a previsão contida em lei complementar.

Reitera que a decisão citada no REsp 707.635-RS vai de encontro a legislação do Estado de Minas Gerais, transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (fls. 461), bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salienta que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Transcrevem também, a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes (26/09/97), que preconiza: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”

Enfatizam que em vários julgados o STJ firmou entendimento de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes “não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de ‘bens de uso e consumo’” (AgRg no RE 731885 – PR; RESP 518656 – RS; AgRg no RE 623105 – RJ e AgRg 0826689 – RJ).

Ressaltam que o próprio autuado classifica e registra a energia elétrica como DESPESAS GERAIS DE FABRICAÇÃO ou CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO e não pode alterar o que foi contabilizado para efeito de apuração da base de cálculo nas transferências.

Transcreve respostas das Consultas nº 090/2000 e 56/2002 (fls. 479 a 484, feitas pelas empresas Maxion – componentes estruturais Ltda e Sadia S/A, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná), onde está situada a maior fábrica do estabelecimento autuado).

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS/MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem decisões do Conselho de Contabilidade do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001

do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e, nas quais manifestaram o entendimento de que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro Estado, é a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas e decisão contida no Acórdão JJF 055/2008 do CONSEF/BA no qual foi mantido o entendimento de que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa a base de cálculo é o custo de produção, entendido como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Concluem afirmando que conforme reconhecido pelo pleno do STF no RE 572.762-9/SC, os Estados têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação do ICMS, por força do disposto em lei complementar, e que às legislações ordinárias dos Estados não podem ampliar a base de cálculo do imposto nas operações interestaduais como fizeram São Paulo e Minas Gerais. Transcrevem parte de texto contido no RE 560626-RS para reforçar o posicionamento de que a legislação ordinária não pode criar outras hipóteses de base de cálculo do ICMS, que não a estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, sob pena de ofensa ao pacto federativo. Requerem a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 298) e concedido prazo de dez dias para se manifestar, tendo o mesmo se manifestado às fls. 301/302.

Afirma que mantém intocados os argumentos expendidos na defesa, devendo serem desconsiderados os que foram aceitos pelos autuantes reduzindo os valores correspondentes das operações de transferências que tiveram como origem as filias atacadistas.

Argumenta que percebeu que a filial estabelecida no município de Rio Verde (GO) promoveu operações com mercadorias de produção própria (CFOP 6151) e que foram produzidas por outras filiais (CFOP 6152) conforme consignado nas notas fiscais, de acordo com um relatório de transferências de mercadorias realizadas pela citada filial e CD juntado com a presente manifestação, separando as operações. Requer que sejam feitas as devidas correções.

Os autuantes prestaram nova informação fiscal (fls. 383/385) e dizem que atendendo a manifestação do autuado realizaram a separação das operações de entrada de mercadorias decorrente de produção (CFOP 2151) e adquiridas de filial (CFOP 2152).

Afirma que como as Câmaras de Julgamento do CONSEF tem baixado processos semelhantes em diligência para separar operações desta natureza, fizeram o trabalho considerando:

- Custo de mercadoria produzida (CFOP 2151) – art. 13, §4º, I da LC 87/96 – apenas quando a transferência é oriunda da empresa que fabricou os produtos, conforme relatórios às fls. 386 a 389 c/c o CD à fl. 394 o que resultou em débito de R\$160.676,32;
- Se a JJF considerar que a base de cálculo nas operações com o CFOP 2152 é igual ao valor da entrada mais recente – art. 13, §4º, II da LC 87/96 – procederam ao cálculo do valor devido conforme relatórios às fls. 390 a 393 c/c o CD à fl. 394 o que resultou em débito de R\$147.341,10 que foi elaborado em consonância com declaração do estabelecimento autuado (fl. 384).

Ressaltam que estes procedimentos levam em conta a decisão contida no Acórdão JJF 033/2009 no qual firmou entendimento que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular deve ser considerado o valor da entrada mais recente (art. 13, §4º, II da LC 87/96). Sintetizam que ambas as parcelas deve ser exigidas do estabelecimento autuado.

A 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência (fl. 398/400) no sentido de intimar o autuado para tomar conhecimento da nova informação fiscal, tendo o n 402/405. Inicialmente comenta o desdobramento das operações por (2151 e 2152), redução dos valores exigidos e metodologia aplicada.

Afirma que mantém os argumentos apresentados na defesa inicial e quanto aos valores ora apresentados observa que no julgamento do AI 206891.0007/07-1 foi decidido que se aplicava a base de cálculo das operações de transferências “o valor das entradas mais recentes” e não o custo de produção.

Argumenta que os auditores “ao invés de tomarem por base de cálculo do ICMS as entradas mais recentes nos estabelecimentos remetentes (atacadistas) aproveitaram os valores dos custos de fabricação das mercadorias, sem o ICMS”, o que entende ser coisas diferentes. Diz que do valor unitário foi retirado o valor do ICMS, gerando uma diminuição da base de cálculo. Contesta que este procedimento não é previsto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 e que o valor da entrada mais recente é o que consta na nota fiscal e da última entrada, critério diferente do que foi feito no levantamento fiscal.

Por fim, diz que na remota hipótese de não ser cancelado integralmente o Auto de Infração, deve ser refeito o lançamento tomando como base os valores unitários das entradas.

Os autuantes prestam a terceira informação fiscal (fls. 438/439). Esclarecem os procedimentos utilizados na apuração dos valores apontados na informação fiscal anterior e refizeram o demonstrativo identificando valores mensais utilizando como base de cálculo o valor das entradas mais recente, de acordo como os arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, o que reduziu o débito de R\$516.169,70 para R\$379.884,02 (R\$160.676,32 do CFOP 6151 e R\$219.207,70 do CFOP 6152).

Intimado para tomar conhecimento da nova informação fiscal (fl. 450) o autuado manifestou-se (fls. 453/456). Esclarece inicialmente que a BRF – Brasil Foods S. A. é sucessora por incorporação da Perdigão Agroindustrial S. A.

Comenta a revisão e valores apontados pelo autuante e diz que quanto às glosas de créditos relativo às entradas provenientes de estabelecimento fabricantes, mantém os argumentos da defesa inicial.

Já com relação às entradas originárias de estabelecimentos atacadistas, que foi agravado na segunda revisão, passando de R\$147.341,10 para R\$219.207,70 acrescenta que embora os autuantes citem decisão do CONSEF manifestando entendimento de que a base de cálculo é a entrada mais recente, “continuam desrespeitando o entendimento ali firmado e apresentam dados manipulados para chegarem a diferenças tributárias indevidas ou inexistentes”, por terem retirado o ICMS das operações interestaduais.

Afirma que “se na operação de entrada no estabelecimento a alíquota aplicada foi de 12%, e sendo de 7% a alíquota subsequente, é lógico que o valor da entrada mais recente no estabelecimento será sempre ‘rebaixado’ pelo valor equivalente ao diferencial de alíquota”. Juntou quadro demonstrativo à fl. 454 indicando em colunas próprias o valor unitário constante das notas fiscais e o valor unitário utilizado pelos autuantes, que tendo dado entrada com alíquota de 12% e saída tributada com 7%, resultou na maior parte das glosas feitas.

Reitera os argumentos formulados anteriormente quanto à base de cálculo estabelecida na LC 87/96 (art. 13, §4º, I), decisão do CONSEF, o que resultou em estornos de ICMS em percentuais maiores que 0,40% da base de cálculo. Requer mais uma vez a revisão do levantamento fiscal.

Os autuantes prestam a quarta informação fiscal (fls. 461/466), comentam os argumentos defensivos e dizem que o entendimento formulado do conceito de entrada mais recente conflita com as normas de contabilidade em vigor (Res. 750/93).

Apresenta um modelo no qual uma transferência no valor de R\$10.000,00 com custo de R\$8.000,00 e ICMS de R\$1.700,00 (17%) e o lançamento contábil no remetente e destinatário, sem qualquer lucro na transação, cujos saldos são eliminados na consolidação de contas.

Transcrevem o art. 13 da LC 87/96 e exemplifica uma transferência com valor atribuído de R\$1.090,91 de uma filial estabelecida no Paraná para outra filial com

em baixa nos estoques de R\$960,00 e ICMS a recolher de R\$130,91 com os mesmos valores registrados na contabilidade do destinatário (estoque e ICMS a recolher).

Afirmam que este mesmo critério foi estabelecido para os produtos transferidos com aplicação da alíquota de 7% a exemplo da nota fiscal 548809 e produto 219651 indicado no demonstrativo à fl. 165. Assim sendo, afirmam que ficam mantidos os valores exigidos totalizando R\$379.884,02.

Intimado para tomar conhecimento da informação fiscal (fl. 467) o autuado rebate os argumentos defensivos (fls. 470/472) mantendo os argumentos expostos anteriormente e dizendo que conforme Convênio SNIEF celebrado no CONFAZ a escrituração fiscal deve levar em conta a conta gráfica e não se submete as regras fixadas em Resoluções do CFC, tomando como base apenas o livro Registro de Entradas.

Transcreve o art. 322 do RICMS/BA que disciplina a escrituração do mencionado livro e ressalta que a norma manda escriturar o documento com base no valor constante do documento fiscal, não existindo determinação de lançar a entrada pelo valor apurado na contabilidade de custos como pretende os autuantes. Reitera o pedido de refazimento dos cálculos e improcedência da autuação.

Foi juntada petição à fl. 474 relativa ao Auto de Infração 293872.0002/09-0 informando pagamento integral do débito em 31/05/10 e extinção do processo. Às fls. 481/482 foram dados despachos administrativos de desentranhamento da petição para ser juntada ao processo de origem.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi acusado de utilizar crédito fiscal em valor superior ao fixado em lei complementar, o que não foi comprovado pelo Fisco. Constatou que na descrição da infração que se trata de base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), e o autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos.

No mérito o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida, face aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

No mérito, apresentou os seguintes argumentos defensivos relativos à infração apontada:

- 1) Inocorrência da infração apontada, visto que os Estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, dos quais originaram as transferências, apresentam legislação coincidente com a LC 87/96 não havendo infringidos os art. 93, §5º, II e 124, I, do RICMS/BA.
- 2) Desconsideração dos materiais secundários utilizados na fabricação de produtos, inclusive energia elétrica e que as decisões judiciais trazidas aos autos não se aplicam a situação fática.
- 3) Foram incluídas indevidamente operações com a filial de CNPJ 86.547.619/0102-80 do Estado do Paraná, que não era estabelecimento fabricante. Pedi que excluisse as notas fiscais correspondentes, cuja base de cálculo é a prevista no art. 13º, I, §4º da LC 87/96 (entrada mais recente), conforme decisão do Acórdão JJF 033/2009 do CONSEF;

Não pode ser acatada a alegação de que cumpriu o que determina a legislação tributária dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, tendo em vista que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados são hierarquicamente inferiores à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrariem a determinação expressa na LC 87/96.

Com relação ao questionamento de que não há irregularidade em relação às operações de transferências originárias de Estados em que a legislação tributária conforme cópia do demonstrativo juntado pelos autuantes às fl

Created with

páginas, foram confrontados os custos unitários dos produtos indicados em cada nota fiscal, a exemplo da nota fiscal 775614 emitida por estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul (fl. 14), que foi indicado custo unitário de transferência de Apresuntado Fat PT 200G PERD a R\$5,48 e confrontado com o custo unitário de R\$5,10, resultou em ICMS a mais de R\$9,81.

Ressalte-se que no rodapé foi esclarecido que foram excluídos os valores na apuração da base de cálculo, dos custos indiretos e de energia elétrica, tomando como base as planilhas de custos apresentadas pela própria empresa, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Logo, ao contrário do que foi afirmado, mesmo que a legislação do Estado do Rio Grande do Sul seja idêntica à do Estado da Bahia, a base de cálculo das transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, contempla valores que não correspondem à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, de acordo com o citado dispositivo e diploma legal. Pelo exposto, não acato o pedido de exclusão dos valores correspondentes do levantamento fiscal relativo às notas fiscais originárias de empresas instaladas nos citados Estados, já que ao contrário do que foi afirmado existe fato determinante na autuação.

Com relação à energia elétrica, concordo que a energia elétrica compõe o custo de produção. É certo que a energia elétrica é um elemento indispensável que pode ser utilizado em diversos processos de produção, comercialização e prestação de serviços no âmbito de incidência do ICMS. Entretanto, na situação presente, o autuado adquire, industrializa e comercializa derivados de suínos e frangos, é certo que a energia é indispensável ao processo produtivo (fabricação de presunto, patê, almôndega, linguiça, salsicha, etc.).

Portanto, na maioria das vezes, a energia elétrica é um componente de custo de produção, mas não se enquadra no conceito de “matéria-prima ou material secundário”, haja vista que não “não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadram nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário”. Observo que este posicionamento está contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal.

Constatou que conforme demonstrativos juntados ao processo foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a custos indiretos e energia elétrica. Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Quanto às inconsistências apresentadas no demonstrativo elaborado pela fiscalização, relativo à inclusão de operações com a filial de CNPJ 86.547.619/0102-80 do Estado do Paraná, que não era estabelecimento fabricante, os autuantes acataram o argumento, refizeram os demonstrativos originais considerando o custo de produção (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra) quando originário de estabelecimento fabricante e o custo da entrada mais recente, no caso do remetente não ser fabricante de acordo com o disposto no art. 13º, I e II, §4º da LC 87/96.

A empresa contestou afirmando que não foram considerados os valores das entradas mais recentes dos estabelecimentos remetentes (atacadistas) o que foi acatado pelos autuantes, que refizeram os demonstrativos considerando os valores das entradas mais recentes (informados pelo autuado).

Verifico que a acusação contida no Auto de Infração é de que o estabelecimento autuado utilizou crédito fiscal relativo à base de cálculo superior ao previsto no art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96 que estabelece:

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;

Portanto, os valores exigidos neste lançamento reportam-se a operações enquadradas no art. 13, §4º, II da LC 87/96 que tratam de utilização de base de cálculo de transferências originadas de estabelecimentos industriais aplicando, como base de cálculo, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerado a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, não podem ser incluídas no lançamento as operações originárias de transferências de mercadorias recebidas de terceiro com base no valor da entrada da mercadoria mais recente (art. 13, §4º, I da LC 87/96, tendo em vista que muda o fulcro da autuação).

Pelo exposto acato o demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o custo das mercadorias produzidas (CFOP 6151) (art. 13, §4º, II da LC 87/96) relativo à transferência de estabelecimento fabricante conforme relatórios às fls. 386 a 389 c/c o CD à fl. 394, e considero procedente a exigência fiscal o valor de R\$160.676,32.

Considero nula a exigência fiscal relativa ao demonstrativo de débito tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente nas operações com o CFOP 6152 (art. 13, §4º, II da LC 87/96) conforme relatórios às fls. 443 a 449 c/c o CD à fl. 442 o que resultou em débito de R\$219.207,67 por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Ressalto que este entendimento já foi manifestado pela segunda instância deste Conselho, na decisão contida no Acórdão CJF N° 0144-11/09.

Represento a autoridade fazendária para mandar renovar o procedimento fiscal com referência às operações aludidas, a salvo de equívocos.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor e atacadista situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96 (custo de produção). Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$160.676,31**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – JULGADOR

PAULO DANILÓ REIS LOPES - JULGADOR