

A. I. N° - 206891.0047/12-0
AUTUADO - PARMALAT BRASIL S.A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 08.07.2013

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0135-04/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Indeferido pedido de Perícia Técnica. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 28/11/2012, exige ICMS no valor total de R\$ 688.888,02, através da seguinte infração: *“Utilizou 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 protocolo, vide detalhamento registrado no corpo dos autos”* – Multa de 60%.

O autuado apresenta impugnação, fls. 94/123, e de inicio destaca a tempestividade da peça defensiva, cujo prazo para a sua apresentação iniciou- se em 06/12/2012 e expirará em 04/01/2013.

Relata que segundo a acusação fiscal, os estabelecimentos da impugnante localizados em outras unidades da Federação, incluíram na base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência, despesas com energia elétrica, custo fixo, depreciação e outros materiais secundários, contrariando assim, o disposto no art. 56, inciso V, alínea “b” do Decreto Estadual nº 6.284/97.

Os agentes fiscais entenderam que a inclusão destes custos de produção na base de cálculo estaria em desacordo com os custos previstos no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, quais sejam: matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Argui a nulidade do lançamento em decorrência da extrapolação da competência fiscalizatória, haja vista que as operações de transferências tiveram origem em estabelecimentos situados em outras unidades da Federação, não competindo, portanto, ao fisco do Estado da Bahia lavrar auto de infração para alcançar fatos ocorridos fora dos seus limites territoriais, onde a vigência de sua legislação não surte efeitos.

Traz lições doutrinárias e conclui que no caso presente somente o estabelecimento localizado na Bahia pode ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, podendo ser, portanto, fiscalizado pelo mencionado Estado, nos termos do art. 934 do RICMS/97.

Nesse sentido frisa que o próprio CONSEF já decidiu no sentido de que a competência do Fisco Estadual para fiscalizar estabelecimentos localizados em outras unidades Federadas se restringe às situações em que exista convênio firmado autorizando esta fiscalização, conforme se verifica no Acórdão JJF nº 1726/99, o que frisa não ser o caso dos autos.

Entende ser nulo o lançamento em decorrência do erro na aplicação da alíquota e apuração da base de cálculo, uma vez que os agentes fiscais 1) aplicaram alíquota equivocada no demonstrativo de débito constante no AI, 2) indicaram base de cálculo no Demonstrativo de Débito que não corresponde com a base de cálculo indicada nos demonstrativos intitulados “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2008”; 3) utilizaram método para obtenção da base de cálculo do ICMS utilizando tabela de correlação de pesos das mercadorias, sem qualquer respaldo legal; e 4) deixaram de analisar a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados.

Aduz que o art. 142 do CTN conferiu competência à fiscalização tributária para o exercício do lançamento e, ao mesmo tempo, estabeleceu os parâmetros e limites necessários para a sua atividade à luz da legalidade e observância ao princípio da segurança jurídica.

Aduz que a fiscalização não observou aos ditames do art. 39 IV, B, c do RPAF/99. Também não se preocupou na análise para a compreensão da base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação, em decorrência das operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, jamais teriam lavrado o Auto de Infração ora impugnado.

Relata que foram excluídas despesas com energia elétrica, elementos essencial no processo produtivo, uma vez que sem a mesma não era possível efetuar a pasteurização do leite, bem como fermentação de sucos, principais produtos comercializados pelo impugnante. Na planilha de custos apresentada pela fiscalização, vê-se claramente que a energia elétrica corresponde a um significativo custo de produção, uma das partes mais importantes do processo de pasteurização do leite e fermentação dos sucos. Portanto energia elétrica é matéria prima ou material secundário, e portanto deve compor a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência, ainda que se dê à Lei Kandir uma interpretação literal.

Considera que os erros cometidos pela fiscalização impedem a aferição da própria infração, haja vista a falta de clareza e fundamento da glosa dos créditos em questão, bem como de apurar a liquidez do suposto crédito tributário, pelo que clama por sua nulidade.

Explana o que considera a correta interpretação do art. 13, § 4º inciso II da LC 87/96, e que a base de cálculo do ICMS utilizada nas operações de transferência, não estão em desacordo com o prescrito no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/Ba. Entretanto com base numa interpretação literal e restritiva do dispositivo da LC 87/96, pretende a fiscalização glosar parte dos créditos de ICMS apropriados pela impugnante decorrentes das operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sob o argumento de que na base de cálculo utilizada para fins de apuração do ICMS devido (custo de produção) não poderiam ser incluídos os gastos com energia elétrica, depreciação, custos fixos e outros materiais pouco usados, argumento que não merece prosperar.

Salienta que não está pleiteando a interpretação ampliativa de dispositivo que institui o benefício fiscal, art. 111 do CTN, mas sim a interpretação conforme o princípio da não-cumulatividade. Portanto não há como deixar de lado verdadeiros custos de produção, como por exemplo energia elétrica, que é elemento essencial, bem como os referentes à depreciação, custo fixo e armazenagem, todos ligados ao processo produtivo.

Com efeito para que seja possível a abrangência de todos os custos incorridos por cada empresa nos seus respectivos processos de produção, a base de cálculo nas transferências de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular deve ser o valor do bem registrado em estoque, assim considerado os custos relacionados ao processo produtivo, haja vista que a referida conta contábil integra todos os custos de produção, levando em consideração as peculiaridades de cada processo produtivo.

Ademais, as normas gerais de contabilidade exigem que as mercadorias a serem transferidas de um estabelecimento para outro, pertencente ao mesmo titular, sejam baixadas no registro do estoque do estabelecimento remetente pelo valor do produto contabilizado no seu ativo.

Traz pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através da Resolução CFC nº 1.055/05, com o objetivo de esclarecer o tratamento contábil para os estoques, em relação aos custos de produção, manutenção e transformação. Tal parecer demonstra ser impossível ao legislador ordinário prever todos os custos incorridos em um processo produtivo, evidenciando, assim o caráter exemplificativo do disposto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96.

Reafirma que cada contribuinte possui um processo produtivo próprio, com seus respectivos custos de produção igualmente individualizados. Ressalta que desse entendimento partiu o fisco paulista na Decisão Normativa CAT 5/05, para considerar como válida a inclusão dos custos de produção de cada contribuinte, de forma individualizada.

Salienta a impossibilidade de glosa dos créditos pela violação ao princípio da não-cumulatividade.

Diante do exposto requer que seja julgado nulo o presente auto de infração em razão da extrapolação da competência fiscalizatória, da precariedade da metodologia adotada na apuração do suposto crédito tributário e do erro na aplicação da alíquota de 17%, sucessivamente, e no mérito a improcedência do lançamento tributário.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 196 a 241, informam, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda a controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Assim, analisam diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações, de modo que foi imperioso a colação do ordenamento jurídico, iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduzem os arts. 155, § 2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, que dispõem que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Acrescentam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, o art. 13, § 4º, incisos I e II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Dessa forma atuou o legislador, eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II).

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de

imposto, o que deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Afirmam que consta no próprio corpo do Auto de Infração informações completas da autuação.

Ressaltam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF. Ademais, a presente auditoria está fundamentada na LC 97/96, especificamente no art. 13, § 4º, II. Não há que se falar em nulidade, haja vista que o AI possui elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator, não se configura ilegitimidade passivo. Os demonstrativos de fls. 13/27 registram a alíquota de origem, 7% ou 12%, e os respectivos valores que foram consignados no Auto de Infração. A indicação de 17% é um mero procedimento do sistema automatizado ao auto de infração.

Quanto à nulidade do lançamento por não verificação da natureza dos custos, caso da energia elétrica, analisa a questão da contabilização das rubricas energia elétrica, despesas de manutenção e depreciação. Ressalta que, regra geral, a energia elétrica é contabilizada como despesas, em conta distinta de matéria-prima, embalagem, e material secundário. Por esse motivo, a mesma não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º da LC 87/96.

Nesse sentido cita as decisões do CONSEF CJF nº 070-13/13, CJF 0082-12/12.

No mérito analisa o assertiva da autuada de que há impossibilidade de glosa de crédito e da violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *"custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento"*, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II, com isso, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na LC indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluem, então, 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), assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Transcrevem trechos dos juristas sobre o papel da lei complementar, tais como Luciano Amaro, Aliomar Baleeiro, Hugo de Brito Machado, Sacha Calmon Navarro Coelho.

Portanto é possível extraír na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da LC que a esta espécie legislativa foi atribuída à missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e que normas editadas por Leis Complementares *"tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as*

esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal”.

Em relação à definição de efeitos tributários e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, ao tomar como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, restou colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.

Já no art. 109 do CTN, a lei estabelece as “*normas gerais em matéria de legislação tributária*”. Reproduzem referências feitas por Leandro Paulsen (*ibidem.*, p. 869) e citam advertência de Amaro (2004): “*o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso*”. Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante LC, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como leciona os citados doutrinadores, pois “*a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso*”.

Em relação ao art. 110 do CTN, que traz à baila ensinamentos dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3^a ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 14^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82) e Aliomar Balleiro (Direito Tributário Brasileiro. 11^a ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), o qual procura a melhor interpretação para a questão do citado artigo.

Natural e lógico, o surgimento de controvérsias, dúvidas e as buscas das soluções nas normas tributárias, se procura então guardada nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado. Em outra situação, chama atenção que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Nas questões das normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado, registram que exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II) e que é de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc>. Acesso em: 20 ago. 2007) que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas:

“...Matérias-primas-MP: são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha; Materiais secundários-MS: são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.; Materiais de embalagens: são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos; Mão-de-obra: Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.; Custos Indiretos de Fabricação: Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.”.

Abordam que a diferença entre matéria-prima e material secundário é que a MP entra com maior quantidade em relação à MS, sendo ambos semelhante em relação aos materiais que o produto final e são custos diretos no processo produtivo e essa percepção também pode ser verificada ao analisar a resposta à consulta feita ao Portal de Auditoria ([mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br]), de lavra de Paulo H. Teixeira.

Registraram ainda que definição de “MP” e a equiparou a “material direto-MD”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”, ocorre também, que a menção às rubricas “energia elétrica”, “depreciação” e “manutenção” e as engloba no rol dos “materiais indiretos”, também mencionou que o vernáculo “mão-de-obra” a vincula ao pessoal que trabalha e não às máquinas e equipamentos.

Trazem à tona resposta à consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96, tendo em vista que o mesmo define-os semanticamente e de modo sintético. Citam dizeres de Leone e Leone (2004, Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas. p. 192).

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcrevem os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo immobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

Demonstram que os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) *matéria-prima (materiais de produção principais)*; 2) *materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários)*; 3) *Acondicionamento (material de embalagem)*; e 4) *Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Destacam as despesas do setor de produção, em especial a energia elétrica. Aduzem que querer um tratamento para a energia elétrica no tocante ao ICMS, e outro para os tributos federais, é no mínimo temerário. Os demais componentes do custo de produção, como energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc, ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*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 o STJ reafirma a orientação e firma jurisprudência no sentido 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 – 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).

Asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Ambos, matéria-prima e material secundário são materiais diretos. Fazem parte, diretamente, do processo produtivo e se incorporam na mercadoria produzida. O mesmo poderia dizer para o material de embalagem ou acondicionamento, pois a mercadoria produzida não se apresenta para o mercado consumidor sem estar devidamente acondicionada ou sem a respectiva embalagem.

Transcreve a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, 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 87/96. Por fim, considerou que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação etc. não são enquadráveis pela Ciência Contábil nos elementos de custo denominados de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Em outras palavras, o Parlamento, ao aprovar esse regramento, foi no sentido de limitar, reduzir a formação da base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas) para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, na forma do art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Nas impropriedades em relação ao estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), recorrem ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo e as palavras do professor são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Em relação à resposta da Consulta nº 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, afirma que é consagrado o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade, como afirma professor Celso Antonio Bandeira de Mello.

Nas jurisprudências dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores, "A lei reina, mas a jurisprudência governa", disse-o Roscoe Pound, então decano de Harvard.

Citam e transcrevem julgados dos Conselhos de Contribuintes Estaduais, que também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, § 4º II da LC 87/96, inclusive Autos de Infração lavrados contra o próprio autuado, e de outros autos de infração de idêntica natureza.

Transcrevem decisões do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9); RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 - RS (2004/0171307-1)), tendo uma confirmação de que o veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; que a não permissão para alteração do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 por regra estadual (lei ordinária, decreto etc.); bem como no que concerne e que é taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa. Citam também jurisprudências do STJ (AgRg no REsp 1002693 / RS, de 25/03/2008), afirmando que o custo integral do serviço, não é admitida a subtração dos valores.

Reiteram que tanto o STF como STJ pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Mencionam o Parecer da PGE/PROFIS, no qual registra que "em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente interam o custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, ao de obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular."

Esclarecem que a questão debatida nos autos consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação e que consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Citam as palavras do Ministro Gilmar Mendes, sendo que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS), bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Reafirmam que é palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, pois os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva, bem como o pedido de perícia formulado pelo sujeito passivo:

Embora o sujeito passivo tenha formulado o pedido de perícia, esta é necessária quando a prova do fato depender de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso, mas que a critério do órgão julgador pode ser convertida em determinação de diligência, contudo, nego a diligência, haja vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação de minha convicção, na qualidade de relatora deste PAF. Deste modo, não há razão para o deferimento do pedido de perícia ou de diligência, e aplico o RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, art. 147, I, “b”, c/c § 1º: *“Deverá ser indeferido o pedido de diligência quando for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.”* e *“A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.”*

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar 87/96 e na Lei 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.14 a 30) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Superadas as argüições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, CUSTO FIXO, ARMAZENAGEM, E EXPEDIÇÃO). Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 15 a 28) e em meio eletrônico, sendo considerado “*custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Custo Fixo”, “energia elétrica” e outros cfe, demonstrativo anexo*”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, OUTRAS, etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 73/74), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, 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 AR de fl. 92.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15 a 28), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 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 (fls. 15/28).

Quanto ao peso individualizado de cada produto, considerado nas planilhas, estes foram obtidos com base na planilha “Correlação de Pesos”, fornecida pela empresa e anexa ao PAF (fls.29/30 e 31 a 63) e base de apuração da quantidade de mercadoria em Kg, conforme valores de conversão (peso bruto). Portanto não há ilegalidade no seu uso para a apuração do custo de produção.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - 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.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. 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.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as **depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos**.

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido 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 – 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, 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 87/96.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, 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.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do 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, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Portanto os gastos com depreciação, energia elétrica, e outros devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206981.0047/12-0, lavrado contra **PARMALAT BRASIL S.A INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$688.888,02**, 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, 19 de julho de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR