

A. I. Nº - 206891.0049/13-0
AUTUADO - BRF S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR S. BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 24/04/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0077-03/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2013, refere-se à exigência de R\$2.376.005,16 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo, nos meses de março a dezembro de 2009.

O autuando apresenta impugnação, fls. 102 a 116, aduzindo os argumentos a seguir sintetizados.

Explica que se trata de Auto de Infração lavrado com base na equivocada premissa pela qual teria se apropriado indevidamente de créditos de ICMS, em virtude de suposta supervalorização da base de cálculo do imposto em operações de remessa interestadual de mercadorias produzidas por estabelecimentos próprios situados em outros Estados da Federação.

Registra que no equivocado entender do autuante, a base de cálculo do ICMS fixada pela legislação dos Estados de origem - local dos estabelecimentos remetentes - mostrar-se-ia superior àquela determinada pela LC nº 87/96, de modo que o aproveitamento dos créditos pelo estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, teria ensejado o recolhimento a menos do imposto ao Erário Baiano, durante o período de março a dezembro de 2009.

Destaca que, conforme aduzido pelos autuantes no corpo do presente lançamento de ofício, a metodologia de apuração da exigência fiscal pautou-se na comparação entre os elementos integrantes da base de cálculo do ICMS, os quais se encontram descritos no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, e os elementos que foram considerados para a composição da base tributável nas presentes operações, de acordo com a legislação dos Estados de origem. Continua afirmando que ao final, os autuantes teriam verificado que fora considerado para fins de composição do custo das mercadorias transferidas (base tributável do ICMS na hipótese) elementos que não estariam identificados na LC nº 87/96 (“depreciação”, “manutenção”, energia elétrica” e “outros custos indiretos”), unicamente por estarem discriminados em rubricadas específicas na planilha disponibilizada à Fiscalização.

Afirma que creditando ter sido supervalorizada a base de cálculo das mercadorias por ela transferidas, com fundamento unicamente na formatação das planilhas fornecidas ao Fisco, os

autuantes lançaram o ICMS, o qual foi calculado sobre a diferença de base de cálculo alegadamente maior.

Assinala que a presente autuação revela-se improcedente, na medida em que: (i) não há qualquer indício de supervalorização da base de cálculo do ICMS no procedimento adotado e o método de apuração de custo das mercadorias obedeceu rigorosamente às disposições taxativas do art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96; (ii) especialmente em relação à rubrica “energia elétrica/outros”, a qual se refere à energia elétrica adquirida para emprego no processo industrial do estabelecimento autuado, que, segundo o art. 20 c/c o art. 33, inciso II, da LC nº 87/96, é considerada matéria prima ou produto intermediário, e (iii) o posicionamento manifestado no Auto de Infração constitui grave violação ao princípio da não cumulatividade, na medida em que o ICMS creditado foi apurado pelo estabelecimento remetente no regular cumprimento à legislação do Estado de origem.

Diz que como anteriormente assinalado, a presente autuação foi lavrada para exigência de suposta diferença de ICMS não recolhida ao Fisco Baiano, em decorrência de alegado creditamento a maior do imposto, em operações de remessa interestadual de mercadorias entre seus estabelecimentos. Prossegue asseverando que os autuantes entenderam, equivocadamente, que teria ocorrido uma supervalorização da base de cálculo do ICMS nas respectivas operações, em função da aplicação de elementos de custo que não estariam abrangidos pela regra disposta no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 que reproduz para retratar que a base de cálculo do ICMS nas operações retratadas na autuação é composta pela soma dos custos da (i) matéria prima, (ii) material secundário, (iii) mão-de-obra e (iv) acondicionamento.

Afirma que, com base na referida definição, os autuantes constataram que, a partir das informações prestadas a acerca da formação do custo das mercadorias, que teria incluído na composição da base tributável do ICMS itens não previstos no anteriormente citado art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96: encargos de depreciação, energia elétrica e gastos gerais de fabricação.

Assevera que a fiscalização foi traída pela forma com que os elementos de custo utilizados nas operações em questão foram indicados na documentação disponibilizada aos autuantes.

Diz concordar com os autuantes que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “energia elétrica/outros” e “GGF (gastos gerais de fabricação), indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na LC nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial.

Assinala que a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, qual seja, “o custo da mercadoria produzida”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial. Acrescenta mencionando que neste a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) determina expressamente em seu art. 177, que a escrituração contábil das companhias deva ser procedida em obediência aos princípios e práticas contábeis uniformes e comumente aceitas, cujo teor reproduz.

Revela ser certo que o método de avaliação de custo próprio e adequado às sociedades por ações, em respeito às boas práticas contábeis e à Lei de regência destas sociedades, é aquele classificado como Método de Custeio Real por Absorção, segundo Sérgio de Iudícibus.

Informa que todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, o que não significa reconhecer, por outro lado, que tal procedimento extrapole os elementos de custo identificados no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Assevera que o custo com matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento compreende diversos outros fatores de composição, dentre os quais aqueles utilizados na formação da base de cálculo do ICMS. Diz que se assim não fosse, estar-se-ia reconhecendo, ao mesmo tempo, que o art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, estabeleceria sistemática de apuração de custo totalmente estranha às normas gerais contábeis e à própria legislação federal de regência.

Afirma que o legislador federal, na redação do aludido dispositivo legal, teria alterado a definição e o alcance de conceito e forma proveniente do direito privado, para definição da base de cálculo do ICMS em operações de remessa interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, afrontando, assim, o disposto no artigo 110 do CTN, que transcreve.

Aduz que, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 não criou nova forma de apuração contábil de custo, prevalecendo o Método de Custeio Real por Absorção, deve-se buscar na legislação do Imposto de Renda, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos, os fatores a serem considerados para composição do custo de produção, sempre tendo em mente que tais fatores integram o rol taxativo previsto no aqui tratado artigo 13, §4º, inciso II.

Assinala que a planilha de custos que apresentou à fiscalização baiana contém nada mais do que os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custeio Real por Absorção, nos termos definidos pela teoria geral da contabilidade, Lei nº 6.404/76 e art. 290 do RIR/1999, os quais, por sua vez, estão necessariamente inseridos na regra prevista no art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, pois esta, não inovou (e nem poderia) qualquer forma ou conceito de direito privado.

Observa que sem precisar recorrer à teoria contábil, a própria legislação de regência do ICMS reconhece, de maneira inequívoca, que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, conforme sua utilização, ao garantir-lhe o direito ao crédito do imposto pela entrada. Destaca ser o que prescrevem os artigos 20 e 33, inciso II, da LC nº 86/97, cujo teor transcreve. Prossegue frisando que, a energia elétrica é considerada matéria-prima quando a mesma for empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou, material secundário (produto intermediário), na hipótese de, ainda que não se transforme em outro produto, seja integral e diretamente consumida no processo fabril.

Informa ser empresa dedicada à indústria alimentícia, voltada para o setor de processamento de alimentos em geral (vide art. 3º de seu Estatuto Social - doc. 01), e que, por isto, utiliza em seu processo produtivo grande quantidade de maquinário, assim como de diversos componentes eletrônicos responsáveis pela produção, controle e acondicionamento dos alimentos que industrializa.

Esclarece que além de nutrir o maquinário em geral, a energia elétrica adquirida também se mostra indispensável para a conservação dos produtos durante o processo industrial, conforme exigido pela legislação sanitária federal, atendendo aos rigorosos padrões de qualidade determinados pelo Departamento de Inspeção de Produtos de Origem Animal - DIPOA, da Secretaria de Defesa Agropecuária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Esclarece que adquire energia elétrica no intuito de impulsionar o seu processo produtivo. Arremata assegurando que, de outra forma, seria impensável realizar as atividades inerentes ao seu objeto social.

Diz ter lhe causado perplexidade o fato de os autuantes terem deixado de considerar como matéria prima ou material secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente. Acrescenta destacando que este fato é mais uma demonstração de que a fiscalização não soube avaliar do ponto de vista legal e contábil os elementos que compuseram seu custo de produção, constantes da planilha por ela entregue à Fiscalização.

Sustenta que pelos artigos 20 e 33, inciso II, alínea “b”, da LC nº 87/96, a energia elétrica consumida no processo industrial é considerada matéria-prima ou material secundário, não podendo a Administração Tributária da Bahia entender de modo diverso.

Diz que nas transferências de mercadorias entre seus estabelecimento localizados nos estados de Minas Gerais, Paraná e Distrito Federal para a Bahia, apura e recolhe o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente.

Afirma que, segundo a fiscalização, ao proceder desta forma e aproveitar-se dos créditos decorrentes da entrada das mercadorias no estabelecimento situado em Salvador, estaria causando causaria prejuízos ao Tesouro Baiano, pois a base de cálculo do imposto, apurada conforme determinação contida nos Regulamentos Estaduais do ICMS, mostrar-se-ia supervalorizada.

Assinala que a adoção ou não de base de cálculo superior ao permitido pela Lei Complementar nº 87/96, o que se admite apenas para fins de argumentação, não pode malversar a aplicação do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois agiu em estrita conformidade com a legislação dos Estados de origem, recolhendo o ICMS devido nas operações praticadas.

Revela que o princípio da não-cumulatividade, insculpido no artigo 155, §2º, inciso I, da CF/88, lhe confere o direito de creditar-se do ICMS destacado, não sendo aceito qualquer restrição imposta exclusivamente por órgãos fazendários.

Assevera que nenhum dos dispositivos citados no Auto de Infração como infringidos tem o condão de vedar, considerar indevido ou, ainda, determinar o estorno dos créditos destacados em documento fiscal idôneo e calculado de acordo com a legislação em vigor no Estado de origem.

Depois de reproduzir, o art. 20, da LC nº 87/96, afirma que o contribuinte tem o dever/direito de escriturar e lançar o imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento.

Declara que o direito ao creditamento do montante integral não se apresenta condicionado à eventual entendimento do Fisco Baiano sobre a correção da base de cálculo apurada na operação anterior na forma da legislação aplicável, mas somente à idoneidade da documentação, conforme estabelece o art. 23, da LC nº 87/96.

Destaca que, no âmbito do Estado da Bahia, não há qualquer norma vedadora do aproveitamento do crédito na hipótese dos autos.

Observa que o art. 22, da LC nº 87/96, foi vetado, o que demonstra definitivamente a impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal. Esclarece que sua redação original previa, expressamente, a possibilidade de glosa de créditos apurados de forma diversa da estabelecida por lei complementar. Arremata frisando que considerando a manifesta e indesejável insegurança jurídica que seria provocada, o Presidente da República houve por bem vetá-la, não admitindo a sua entrada em vigor no ordenamento jurídico.

Frisa ser oportuna a transcrição de trecho das razões de veto, contida na Mensagem de Veto nº 869, publicada no D.O.U. de 16/09/1996, na página 18.275, que reproduz. Diz que por esta razão também se revela inviável a manutenção do Auto de Infração discutido, pois glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Aduz que à vista da complexidade da matéria ora debatida, a qual envolve aspectos contábeis relacionados à apuração do custo de produção e seu método de quantificação, bem como da significativa documentação fiscal analisada pela fiscalização ao longo do procedimento apuratório, mostra-se imprescindível para o correto deslinde da demanda a realização de perícia contábil, como prova eficaz para o afastamento da exigência fiscal, ora discutida. Complementa observando que tal afirmativa vai de encontro ao princípio da verdade material, o qual impõe ao

processo administrativo fiscal o dever de apreciação de todos os meios de prova possíveis, ainda que os mesmos não tenham sido juntados aos autos pelas partes que compõe a demanda.

Cita trechos das obras dos juristas James Marins Celso e Antônio Bandeira de Mello para enfatizar a importância do o princípio da verdade material.

Requer, nos termos do art. 145, parágrafo único, do RPAF-BA/99, a realização de perícia a fim de comprovar a correta composição da base de cálculo do ICMS nas operações descritas no lançamento, atestando, por conseguinte, a legalidade dos créditos aproveitados. Indica como Assistente Técnico o Sr. Carlos Alberto Souza, contador, inscrito no CRC-RJ sob o nº 56837-6, com escritório na Avenida Oswaldo Cruz, nº 121, apto. 1.201, Rio de Janeiro/RJ.

Informa que os quesitos formulados encontram-se à fl. 116.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com o cancelamento da exigência fiscal a que o mesmo se refere, em razão do manifesto direito ao crédito de ICMS escriturado pelo estabelecimento autuado em seu montante integral.

Protesta pela produção de prova documental suplementar, em razão da evidente complexidade da matéria ora em debate, assim como em respeito ao princípio da verdade material que norteia o processo administrativo fiscal.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 162 a 214 dos autos.

Nas considerações iniciais, esclarecem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Reproduzem a definição firmada na Constituição Federal Brasileira, transcrevendo os arts. 146, III, “a” e 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”. Dizem que neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no 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.

Registram que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando 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, alínea “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, mencionam 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 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.

Comentam sobre o papel da lei complementar no campo do ICMS e a adequada interpretação acolhida pelo CTN; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais. Reproduzem as informações consignadas no Auto de Infração, inclusive as decisões de tribunais administrativos e judiciais sobre a matéria objeto deste Auto de Infração.

Em relação à impugnação apresentada pelo autuado, salientam que no tocante aos cálculos, se limita a dizer que vem cumprindo as normas da LC nº 87/96.

No que diz respeito ao mérito, reproduzem a alegação de que todos os custos deveriam compor a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais e informam que o autuado formou

a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção.

Antes de uma abordagem mais ampla sobre todos os aspectos que envolvem a matéria tratada nesta autuação, citam as decisões do CONSEF pela procedência de autuações semelhantes.

Afirmam que o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a LC do ICMS, e esclarecem que 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, apresentando a conclusão de que o comando contido no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados na legislação). Dizem que 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.

Com relação ao frete esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Observam que esse valor (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Comentam sobre a definição da base de cálculo do ICMS no âmbito da LC nº 87/96, citando o posicionamento de doutrinadores e decisões judiciais, reafirmando que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS. Apresentam ponderações sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e sobre a referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, apresentando o entendimento de que, se o direito tributário, através da LC nº 87/96 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 expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais, e é exatamente isso que lecionam os doutrinadores: “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 expresse”.

Citam o que dispõe o art. 110 do CTN e ensinamentos de juristas sobre a questão em comento. Também apresentam comentários em relação às normas da Ciência Contábil e de outros institutos de Direito Privado, informando que é de grande valia a transcrição do belíssimo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), de forma bem simples e esclarecedora. 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 ditos secundários.

Em relação à energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis asseguram que não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Dizem que o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do

que está prescrito no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ultrapassando, conseqüentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Apresentam a conclusão de que as várias concepções teóricas existentes sobre o tema levam ao mesmo ponto comum: 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. Que a vontade do 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, inciso II da LC nº 87/96, definindo, taxativamente, literalmente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Fazem o registro de que há impropriedades na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS). Consideram estranha a figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. O mesmo ocorrendo com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”. Para robustecer e encerrar as críticas à legislação de Minas Gerais, trazem à tona as veementes observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB.

Também analisam o que chamaram de impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-51 de 15/06/2005), e citam o entendimento adotado no Estado do Paraná, em resposta à consulta 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, reproduzindo também, a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores.

Informam, ainda, que a PGE/PROFIS, instada a se manifestar sobre consulta formulada pela Presidência do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, apresentou opinativo em que se verifica a confirmação de tudo que já foi mencionado nos itens anteriores, com relação (1) ao veículo normativo (Lei Complementar) necessário e imprescindível para definir e fixar a base de cálculo do ICMS; (2) 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 (3) à taxatividade ou literalidade do comando do citado art. 13 da LC, ou seja, que não se trata de norma simplesmente exemplificativa.

Nas considerações finais, dizem que a questão debatida neste PAF 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.

Questionam, ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, considerando que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Afirmam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente 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.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas.

Apresentam o entendimento de que, consoante a interpretação das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96, 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 referido dispositivo legal, ou seja, matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento. Neste caso, 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.

Os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Finalizam dizendo que está demonstrado e comprovado o acerto do levantamento fiscal, e pedem, a procedência do presente Auto de Infração.

O autuado à fl. 219, requer a juntada de laudos técnicos, fls. 221 a 567, para comprovar o consumo de energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos fornecedores.

Afirma que não restam dúvidas que o montante de energia elétrica informado nos relatórios de custo apresentados à fiscalização deve ser classificado como matéria prima ou material secundário que permite a sua integração na base de cálculo do ICMS.

VOTO

O presente 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, nos meses de março a dezembro de 2009.

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 as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação, outros custos (manutenção, por ex.), outras despesas (material de limpeza, por ex), por não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento. Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendido como sendo estritamente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ressalto, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas: depreciação, outros custos (manutenção, por ex), outras despesas (material de limpeza, por ex), por não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, fls. 14 a 25 e CD à fl. 12, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. *A base de cálculo do imposto é:*

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, ainda que tenha agido em cumprimento à orientação da legislação do Estado de origem, tendo em vista que a concepção de que nas transferências interestaduais os custos da mercadoria produzida devem ser considerados como expressamente definidos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, sendo este o entendimento pacificado em reiteradas decisões deste CONSEF.

Em sua impugnação, o autuado alegou que a Fiscalização aplicou a alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo que entende correta, aplicando ainda, sobre o valor resultante a multa de 60%.

Tais esclarecimentos encontram-se na descrição dos fatos, onde os autuantes informam que “a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico quanto em meio eletrônico onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, quais sejam: a) matéria-prima; b) materiais de embalagem; c) mão de obra; d) depreciação; e) outros custos (manutenção, por ex) f) outras despesas (material limpeza, por ex)”. Considerando a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, foram expurgadas as seguintes rubricas: energia elétrica manutenção, depreciação, outros custos indiretos. Portanto, todas as informações sobre os

componentes dos custos foram extraídas da planilha de custo fornecida pelo defendente, inexistindo motivo para desconhecer tais rubricas.

O defendente alegou, ainda, que ao revés do sustentado pela Fiscalização, os componentes considerados em sua estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações. Afirma que a energia elétrica é considerada matéria prima quando empregada na produção de uma nova espécie, pela transformação dela em outra, ou material secundário quando consumida no processo fabril. o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, tendo em vista que são todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo.

Alegou violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, e diz que a Lei Complementar 87/96 relaciona as situações em que o contribuinte tem o direito de crédito para efeito de compensação em seus artigos 20 e 23, e que não menciona em momento algum uma limitação ao direito ao crédito no montante integral do ICMS, como pretende a fiscalização.

Ressalto de que esta matéria já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0383-11/10, 0436-12/11, 0231-12/12, 0081-13/13 e 082-13/13. Foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Também foi apresentada a conclusão de que *“seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

A legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece 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 serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, 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/97.

No que diz respeito aos laudos técnicos carreados aos autos pelo impugnante, fls. 221 a 567, depois de examinar o conteúdo e o teor desses pareceres técnicos detalhando de forma contundente e específica a utilização da energia elétrica no processo produtivo dos estabelecimentos fabris do autuado, observo que esse aspecto não fora contestado em ponto algum da acusação fiscal que se estriba não ausência de explicita de previsão legal para o acolhimento do pleito da defesa, ou seja, a energia elétrica consumida no processo produtivo não foi elencada em quaisquer dos itens expressamente definidos pelo legislador complementar.

Rejeito o pedido de perícia, formulado pelo autuado, tendo em vista que os elementos já constantes do processo são suficientes para as conclusões acerca da lide, além disso, tal

providência é desnecessária uma vez que inexistem fatos nos autos para cuja comprovação dependam de conhecimentos especializados de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, alínea “a” e “b”, do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/13-0**, lavrado contra **BRF S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.376.005,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de abril de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA