

A. I. N° - 206891.0052/14-0
AUTUADO - SADIA S. A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 24.07.2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0125-04/15

EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. NULIDADE. A insegurança na apuração da base de cálculo da infração, reconhecida pelo próprio autuante, em sede de informação fiscal, conduz à nulidade do lançamento. Aplicação da Súmula 01 do CONSEF. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 15 de dezembro de 2014, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$2.082.987,59, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 01.02.23. Estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, pois inferior ao previsto no inciso I do, § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias) nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros (não fabricados pela empresa), com destino a filial ou Centro de Distribuição (CD) localizado neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas, pois houve a subsequente apuração e o pagamento a menor do imposto que seria devido, previsto em Lei.

Tempestivamente, a empresa BRF S/A., por intermédio de seus advogados, apresenta defesa (fls. 65 a 96), na qual, informa ser a legítima sucessora da autuada, e que foi fiscalizada pelo Fisco do Estado da Bahia, o qual concluiu que o contribuinte teria incorrido em erro na determinação da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais de transferência de produtos, ocasionando, assim, um suposto creditamento do gravame estadual a maior do que o devido.

Invoca preliminar de nulidade, diante do fato de que, contrariamente ao ensinamento doutrinário que transcreve, da leitura dos preceitos normativos apontados como supostamente violados pela BRF, especialmente os artigos 93, § 5º, II, 97, VIII, e 124, do RICMS/BA, não é possível confirmar com a exatidão necessária as razões descritas no relato da autuação fiscal.

Afirma constar que a norma infringida seria aquela veiculada pelo artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, preceito esse que, contudo, não é citado como fundamento legal da autuação fiscal, e que, diante do exposto na autuação, é possível visualizar, portanto, que são postas duas situações: (i) a primeira respaldada na fundamentação legal da autuação, consistente no creditamento indevido por força da aquisição de mercadoria de unidade federada que utiliza base de cálculo em valor superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo; e (ii) a segunda descrita no relato fático do Auto de Infração, representada pelo creditamento indevido em razão da utilização de base de cálculo, em operação interestadual de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a maior do que a devida.

Fala que essa indefinição, com a ausência de vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático do ato de lançamento tributário, acaba por dificultar a sua defesa.

Além disso, assevera que a autuação fiscal trabalha com a premissa de que teria havido a transferência de produtos não fabricados pela autuada, os quais teriam sido adquiridos de

terceiros, para invocar a aplicação ao caso concreto do critério estabelecido pelo artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 (apuração da base de cálculo do ICMS a partir do valor da mercadoria entrada mais recente).

Fala que esse cenário fático não foi comprovado pela Fiscalização, sendo que, dos elementos probatórios que motivaram a lavratura da autuação fiscal, como por exemplo as notas fiscais de transferência, que acosta por amostragem, assim como pelos extratos do SINTEGRA dos remetentes, também trazidos ao feito, verifica-se o oposto, ou seja, que as transferências envolveram mercadorias fabricadas pela própria autuada. Trata-se, na verdade, de questão que prescinde até mesmo de prova, sendo notório, pela sua atividade desenvolvida, que as mercadorias comercializadas são fabricadas internamente, sem aquisições de terceiros.

Acerca dessa mesma questão observa, ainda, que os anexos da autuação fiscal revelam a adoção da metodologia de apuração da base de cálculo a partir da utilização da composição de custos (na forma do artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96), a despeito de constar em seu relato fático que o critério desatendido pela BRF teria sido o da entrada mais recente da mercadoria, o que revela a ausência de precisão acerca da materialidade e dos critérios que o nortearam, na medida em que ora abordam a apuração da base de cálculo do ICMS pelo critério dos custos e ora pelo da entrada da mercadoria mais recente.

Aborda outra inconsistência presente na autuação fiscal, a saber, a definição da alíquota aplicável pelo Auto de Infração como forma de compor o montante supostamente devido pela empresa, isso porque, conforme quadro impresso na peça inicial da autuação, a alíquota aplicada foi a de 17%. Ocorre que essa não foi a alíquota que pautou as operações de transferência de mercadorias entre os estabelecimentos, mas sim 7% (em razão de se tratar de mercadorias que integram a cesta básica) e 12%, o que demonstra contradição e obscuridade nos cálculos, na medida em que, não obstante constar no aludido quadro a utilização da alíquota de 17%, no demonstrativo de cálculo do “Estorno de Crédito”, anexo ao Auto de Infração, consta que essa mesma apuração foi realizada com as alíquotas de 7% e 12%.

Tal fato torna impossível ao contribuinte confrontar os cálculos realizados com a realidade, de forma a confirmar ou infirmar a apuração que fundamentou a constituição do débito tributário, o que atesta que a nulidade do Auto de Infração é incontestável, pois a autuação não determinou com segurança a suposta infração cometida, seja na definição da hipótese de incidência (enquadramento legal/respectiva descrição fática), seja na quantificação do montante tributável (apuração da base de cálculo e alíquota aplicada), trazendo decisões a respeito da matéria, deste Órgão, bem como a doutrina, representada por Hugo de Brito Machado, igualmente transcrito.

Quanto ao mérito, informa que utilizou o critério previsto no inciso II do aludido preceito normativo, enquanto que a Fiscalização optou por considerar o disposto do outro inciso.

Ocorre que a arbitrariedade existente nesse procedimento é revelada pelo fato de que inexistente no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, possibilidade para que o Fisco escolha o critério que deverá ser utilizado, cabendo essa decisão ao próprio contribuinte, trazendo entendimento doutrinário a respeito.

Indica que no caso houve a transferência, entre estabelecimentos da BRF, de fabricação própria, e não de mercadorias previamente adquirida de terceiros, e comprovado pelas notas fiscais que acobertaram essa operação, acostadas, assim como pelos extratos do SINTEGRA dos remetentes.

Reitera ser pessoa jurídica que, na consecução de suas atividades sociais, cria, abate, industrializa e posteriormente comercializa produtos destinados ao mercado interno e externo, mais precisamente carnes e derivados, dentre eles aves, suínos, bovinos e seus subprodutos e miudezas, industrializando também rações para consumo da criação animal.

Afirma categoricamente que, não faz parte das suas atividades a aquisição de produtos de terceiros para futura comercialização, e seus produtos são fabricados internamente em suas

plantas industriais e posteriormente remetidos para venda em seus estabelecimentos comerciais, ainda que por intermédio de centros de distribuição ou estabelecimentos atacadistas.

Assevera que a base de cálculo do ICMS nessas operações com base no custo das mercadorias, coaduna-se com a própria interpretação dada ao tema pela legislação baiana, mais precisamente no item 1 da Instrução Normativa SAT nº 052/2013, assim como pela jurisprudência formada no âmbito do contencioso administrativo do Estado da Bahia, na forma de decisão deste Órgão julgador, devidamente transcrita.

Portanto, na sua ótica, entende que a base de cálculo utilizada para o cálculo do ICMS devido – custo das mercadorias, nos termos do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 – foi correta, inexistindo, por consequência, creditamento a maior do gravame estadual, como indevidamente constatou a autuação fiscal.

Discorre, a seguir, sobre as técnicas e conceitos contábeis, relativos ao tema, legislação do IPI, para concluir que deve-se considerar que os elementos citados no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 são apenas exemplificativos, cabendo qualificar outros gastos inerentes à produção como custos das mercadorias, tendo sido, inclusive, acolhida pela Fazenda do Estado de São Paulo, conforme posicionamento exposto na Decisão Normativa CAT nº 5, de 15 de junho de 2005, transcrita, reiterando que a base de cálculo para a composição do ICMS devido nas operações em comento foi corretamente utilizada, inexistindo, por consequência, o creditamento indevido do gravame estadual consignado no Auto de Infração.

Invoca a aplicação não apenas as disposições que corretamente norteiam a compreensão dos custos de produção, como também o artigo 110 do CTN, o qual traz prescrição no sentido de que a *“lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas ou do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”*

Passa, a seguir, a abordar cada elemento mencionado na Lei Complementar, especialmente energia elétrica, citando, inclusive, jurisprudência que entende amparar a sua posição, e que a presente autuação fiscal acaba por ocasionar ofensa ao princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da CF/88, transcrevendo doutrina.

Aborda, a seguir, entendimento de que a aplicação de multa no percentual de 60% se afigura como abusiva, citando decisão emanada do STF, para, em conclusão, requerer a improcedência do lançamento, acaso superadas as preliminares suscitadas.

Informação fiscal prestada por um dos autuantes às fls. 277 e 278, solicita a nulidade do Auto de Infração com a determinação para refazimento do procedimento fiscal à salvo de incorreções, vez assistir razão à Autuada, pois os demonstrativos acostados aos autos referem-se à auditoria para se encontrar a base de cálculo atinente ao custo da mercadoria produzida previsto no artigo 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, haja vista que os produtos foram fabricados pela empresa.

Afirma que, de forma equivocada, os autuantes fizeram a exposição e detalhamento da infração no corpo do Auto de Infração como se tratasse de produtos adquiridos de terceiros e fizeram o enquadramento, de forma inadequada, para se determinar o valor correspondente à entrada mais recente estabelecido no inciso I do mencionado dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 e não, como seria o correto, o custo da mercadoria produzida, em consonância com todos os demonstrativos arrolados neste PAF.

Assim, com base no artigo 173, inciso I do CTN e no artigo 21 do RPAF/99 transcritos, requer que seja decretada a nulidade do lançamento, determinando-se o refazimento do Auto de Infração, a salvo das falhas e incorreções mencionadas nas linhas precedentes.

Observa que faz-se necessário fazer a simples alteração da infração, mudando o enquadramento de *“valor correspondente à entrada mais recente (inciso I do artigo 13, § 4º)”*, para *“custo da*

mercadoria produzida (inciso II do artigo 13, § 4º)", aproveitando os demonstrativos já existentes e acostados ao Auto de Infração.

VOTO

O presente lançamento, ora analisado, reporta-se a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na legislação.

Inicialmente, em função das colocações feitas pela defendente, a título de preliminar, gostaria de tecer algumas considerações que entendo pertinentes.

De acordo com a longa exposição inicial dos autuantes, o móvel da autuação seria *"Estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, pois inferior ao previsto no inciso I do, § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96 (valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias) nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros (não fabricados pela empresa), com destino a filial ou Centro de Distribuição (CD) localizado neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas, pois houve a subsequente apuração e o pagamento a menor do imposto que seria devido, previsto em Lei"*. (grifo do relator).

Todavia, de acordo com os argumentos trazidos pela autuada, em sede de defesa, bem como os documentos a ela acostados, as operações abarcadas pela autuação não seriam caracterizadas pela aquisição a terceiros, e sim, de produção própria, o que, a rigor, criaria insegurança quanto ao móvel da autuação, até pelo fato de que os critérios para composição da base de cálculo são específicos e diversos para cada caso.

Como bem exposto na defesa apresentada, e inclusive, reconhecido na informação fiscal prestada, houve equívoco na autuação, relativamente ao tipo de operações realizadas pelo sujeito passivo (transferências advindas de estabelecimentos industriais), e as consideradas pela autuação (transferências advindas de estabelecimentos comerciais), o que traz como resultado, a aplicação de métodos e critérios diversos na apuração da base de cálculo do imposto, de acordo com o artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Ao assim agirem, os autuantes criaram situação de completa insegurança da autuação, prejudicando o contribuinte, o que não se concebe acontecer.

Por outro lado, dentre as Súmulas editadas por este Órgão de Julgamento, a de número 01, em certo trecho, assim prescreve:

"Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário impositivo. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. Os atos dos autuantes devem-se pautar no contido no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 142, parágrafo único, bem como no RPAF/99, em seu art. 39, e a descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.

Conclui-se, portanto, após análise de tudo quanto foi aqui colocado, que a inexistência ou a existência defeituosa da demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto lançado, que permaneça após saneamento efetuado, bem como a falta da perfeita identificação do método aplicado para a apuração do tributo, são fatores que, de acordo com o art. 18, IV, "a", do RPAF/99, levam à nulidade dos procedimentos fiscais".

Com base em tal entendimento já sedimentado neste Conselho de Fazenda, a sua jurisprudência tem sido farta no sentido de entender como nulos ao lançamentos que não tenham em seu bojo a necessária segurança, especialmente quanto à base de cálculo.

Diante de tais motivos, julgo o feito NULO, e represento à autoridade fiscal competente, que avalie a possibilidade de refazimento do lançamento, a salvo de falhas, conforme o disposto no artigo 21 do RPAF/99.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0052/14-0**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser avaliado pelo órgão competente, respeitado o prazo decadencial, a possibilidade de refazimento da ação fiscal a salvo das falhas apontadas.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20 de dezembro de 2011.

Sala de Sessões do CONSEF, 14 de julho de 2015.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS -JULGADORA