

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0049/13-0  
**RECORRENTE** - BRF S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0077-03/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20/10/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0299-12/15

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 02/04/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2013, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$2.376.005,16 (dois milhões trezentos e setenta e seis mil cinco reais e dezesseis centavos) em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

***Infração 01. RV** – 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 autuado apresentou impugnação ao Auto de Infração (fls. 102/116), em que suscitou preliminares de nulidade, bem como atacou o mérito do lançamento e requereu a produção de diligência.

A autuante apresentou sua informação fiscal (fls. 162/214), em que sustentou a total procedência de sua autuação.

Às fls. 219, o autuado requereu a juntada dos laudos técnicos de fls. 221/567, para comprovar o consumo de energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos fornecedores.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, procedente o Auto de Infração, o que fez nos seguintes termos:

### 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”.*

*Constatou 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, concluiu 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 na ausência de explicitação 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.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 3ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) Ressaltou inicialmente que a autuação fora efetuada com base na planilha de custos de produção apresentada pelo próprio contribuinte, a qual discriminou os itens dos custos de produção, bem como que a partir destes dados fora feito o expurgo das parcelas: depreciação, outros custos e outras despesas, por não serem partes integrantes nem da matéria prima, nem da mão-de-obra, nem de matéria secundário ou de acondicionamento;
- b) Observou que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não previstas na LC 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, ainda que tenha agido em cumprimento à orientação da legislação do Estado de origem. Afirmou ainda que é entendimento pacífico no CONSEF, que nas transferências interestaduais os custos da mercadoria produzida devem ser considerados como expressamente definidos no art. 13, §4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96;
- c) Argumentou que o CONSEF também já firmara o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remente deve se restringir ao custo

da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, bem como que a interpretação deste dispositivo deve ser feita em seu sentido literal, não se admitindo nenhum outro tipo de custo;

- d) Concluiu pela subsistência da autuação, tendo em vista que teria sido apurado que o estabelecimento remetente teria proporcionado ao autuado um crédito fiscal a ser utilizado maior do que o previsto na legislação, o que constituiria um crédito fiscal indevido, de acordo com o art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII, do RICMS-BA/97. Ressaltou que esta Decisão encontra-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação a não-cumulatividade do ICMS;
- e) Em relação aos Laudos Técnicos acostados aos autos, após analisar a fundo seu teor, chegou à conclusão de que o conteúdo dos mesmos, qual seja, a utilização de energia elétrica, não fora contestado em nenhum momento da acusação fiscal;
- f) Por fim, rejeitou o pedido de produção de diligência por entender que os elementos constantes nos autos seriam suficientes para formar a conclusão acerca da lide, bem como que inexisteriam fatos que dependessem de conhecimento técnico específico para sua comprovação.

Intimado acerca do resultado do julgamento o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 593/610)** em relação à Decisão da junta:

- a) Arguiu que a JJF, ao indeferir o pedido de diligência cerceou seu direito à ampla defesa, além de esvaziar por completo a busca pela verdade material, bem como, argumentou que ela se faz necessária, já que os demonstrativos apresentados à Fiscalização teriam sido interpretados de maneira equivocada pelo i. Fiscal;
- b) Afirmou que a Autoridade Fiscal fora traída pela forma como os elementos de custo utilizados nas operações em questão teriam sido indicadas na documentação;
- c) Concordou com a autuante que a definição dos fatores de custo que compõe a base tributável do imposto seria taxativa, porém, por questões gerenciais da próprio recorrente, os fatores de custo previstos na Lei Complementar nº 87/96 encontravam-se com nomes diferentes, não obstante terem o mesmo conteúdo;
- d) Argumentou que todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados deveriam ser considerados na quantificação do custo total, para fins de composição da base de cálculo do ICMS, bem como que isso não significaria o reconhecimento de que tal procedimento extrapolaria os elementos de custo identificados no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96;
- e) Apontou que, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 não criara nova forma de apuração contábil de custo, é imperioso busca-la na legislação do IR, que disciplina no âmbito tributário os métodos de apuração de receitas, despesas e custos;
- f) Afirmou que não agiu contrariamente à Lei Complementar nº 87/96 ao considerar a energia elétrica como matéria-prima ou material secundário, com o argumento que ela teria esta classificação a depender de sua utilização, conforme o artigo 20 e 33, II, da referida Lei;
- g) Sustentou ainda que nenhum dos dispositivos citados no Auto de Infração teriam 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, sob pena de infringir o princípio da não-cumulatividade;
- h) Ainda nesta seara, foi incisivo ao afirmar 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;

- i) Por fim, argumentou que o art. 22 da Lei Complementar nº 87/96, ao ser vedado, teria revelado a inviabilidade da manutenção do Auto de Infração discutido, com o fundamento de que glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Em Parecer da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, a PGE/PROFIS (fls. 614/629) opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- a) O lançamento fora efetuado com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio recorrente, onde constavam discriminadamente os itens relativos à sua atividade fabril. Com base nesses dados, teriam sido expurgadas pelo lançamento, nas linhas de custo de produção, as rubricas referentes à depreciação, outros custos e outras despesas, pelo fato das mesmas não se amoldarem aos conceitos de matéria prima, material secundário, mão-de-obra, ou acondicionamento;
- b) Apontou ser pacífico no CONSEF e nos Tribunais Superiores, a taxatividade dos elementos formativos do custo de produção definidos na Lei Complementar nº 87/96. Ainda esclareceu que a taxatividade visa respeitar o pacto federativo, prevenindo guerras fiscais;
- c) Reproduz teor de consulta formulada por esta CJF no mesmo sentido;
- d) Por fim, considerou que a energia elétrica utilizada no processo fabril da empresa, em hipótese alguma poderia ser considerada matéria prima ou material secundário, pois ela não integraria o produto final.

Em seguida a 2ª CJF, no intuito de verificar o entendimento da Procuradoria em relação à matéria discutida, decidiu converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS/NCA (fls. 647).

A Douta Procuradora Assistente, Rosana Maciel Bittencourt Passos, se manifestou nos autos (fls.650/661), alegando que:

- a) A Procuradoria Fiscal vem empreendendo o levantamento de materiais objeto de reiteradas decisões desfavoráveis à Fazenda Pública, no âmbito dos Tribunais Superiores. Seguiu aduzindo que fora nesse contexto que fora reanalisada a questão relativa à incidência de ICMS sobre operações de transferência de mercadorias entre estabelecimento de um mesmo titular, tendo em vista a Súmula nº 166 do STJ e a Decisão em sede do REsp de nº 1.125.133-SP;
- b) Observou que embora fossem inúmeros os julgados do STJ sobre a matéria, nenhum deles teria enfrentado a questão sob o viés da repartição de receitas tributárias entre os Estados produtores e consumidores, e que por esse motivo, ainda não se deveria ter a questão por definitivamente assentada. Afirmou ainda que a Lei Complementar nº 87/96 teria cuidado de impedir que os Estados pudessem adotar disciplinas distintas entre si, bem como que seus dispositivos continuam em pleno vigor;
- c) Constatou que a despeito do quanto expresso na a Súmula nº 166 do STJ e no REsp de nº 1.125.133-SP, não se teria descortinado um cenário no qual o Estado da Bahia pudesse e devesse rever seu entendimento acerca da incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, devido ao impacto que tal medida teria nas relações travadas com os demais Estados da Federação;
- d) Afirmou que se revista tal posição, o Estado da Bahia deixaria de exigir o ICMS nas saídas de seu território, mas também, por intuitivo, passaria a não mais acatar o crédito fiscal pelas entradas de mercadorias oriundas de estabelecimento do mesmo titular, situado em outra unidade federativa, o que acabaria por causar insegurança jurídica nas relações;
- e) Diante do exposto, entendeu que a revisão do entendimento a ser efetuada pelo Estado da Bahia nesta matéria deveria se restringir às operações realizadas internamente, bem como argumentou que o entendimento manifestado pelo STJ não deveria ser adotado senão mediante Decisão conjunta de todos os Estados, sob pena de se fragilizar a estabilidade do pacto federativo e da segurança das relações jurídicas.

Em seguida o processo fora encaminhado para julgamento.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 3ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 02/04/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente Auto de Infração em epígrafe, com o objetivo de exigir da ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 2.376.005,16 (dois milhões trezentos e setenta e seis mil cinco reais e dezesseis centavos) em decorrência do cometimento de 01 (uma) infração.

A referida 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.

Inicialmente cumpre ressaltar que nenhum imposto seria devido na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte.

Entendo que a transferência de mercadorias, entre estabelecimentos do mesmo titular é mera movimentação de bens de um estabelecimento para outro, sendo uma circulação física, onde não há circulação jurídica ou econômica do bem, não constituindo, portanto, fato gerador do ICMS.

Não há hipótese de incidência do ICMS se não ocorre a mudança de titularidade do proprietário da mercadoria, o que, de fato, não ocorreu no presente caso, pois se trata da transferência de mercadoria destinadas a uso, consumo ou ativo imobilizado do seu centro de distribuição para uma de suas filiais.

A Súmula 166 do STJ já pacificou entendimento no sentido que “*não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”.

Veja que a súmula não faz menção a mesma unidade federativa ou à destinação do bem, pelo contrário, ela é utilizada justamente nos casos em que ocorre transferência interestadual de mercadoria, de um mesmo titular, senão vejamos:

1. *O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. Precedentes: [...]*
2. *"Não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (Súmula 166 do STJ).*
3. *A regra-matriz do ICMS sobre as operações mercantis encontra-se insculpida na Constituição Federal de 1988, in verbis: "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;"*
4. *A circulação de mercadorias versada no dispositivo constitucional refere-se à circulação jurídica, que pressupõe efetivo ato de mercancia, para o qual concorrem a finalidade de obtenção de lucro e a transferência de titularidade.*
5. *"Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias. É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança de titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. (...) O ICMS só pode incidir sobre operações que conduzem mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais." (Roque Antonio Carrazza, in ICMS, 10ª ed., Ed. Malheiros, p.36/37)*
6. *In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se-lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. Precedentes: [...] (Resp 1125133 SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010).*

O entendimento também é consolidado no Supremo Tribunal Federal:

*TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA CONCRETA. CABIMENTO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE MATRIZ PARA FILIAL DA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166/STJ. RECURSO REPETITIVO RESP 1.125.133/SP. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL. DECISÃO.*

*(...) In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica do recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. (Precedentes: Resp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996; Resp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994).*

*De fato, entendo que a tributação pelo imposto referido tão somente ocorre quando houver mudança de titularidade da mercadoria. Desimportando, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, que estes estejam situados em Estados diferentes." (AREsp 069931.Relator(a) Ministro HUMBERTO MARTINS. Data da Publicação .21/11/2011)*

O STF em outros recentes julgados confirmou sua posição e foi além. De fato, em um julgado proferido em 30.05.2014 pela Primeira Turma do STF se verifica que a Corte Suprema “*tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas*” (ARE 756636 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, publicado em 30/05/2014).

Um mês depois da publicação do julgado mencionado, o STF, agora pela Segunda Turma, decidiu que na transferência de bem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, mesmo quando há agregação de valor à mercadoria ou sua transformação, não incide o ICMS, pois não ocorre a transferência de titularidade (AgReg. no Recurso Extraordinário nº 765486, AgR, Relator: Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Publicado em 04/06/2014).

Vale dizer, o Supremo Tribunal Federal entende que não incide ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias, bem como naquelas transferências de mercadorias que sofreram processo de nova industrialização.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia também já se posicionou sobre o tema. Veja-se da Decisão recente proferida pela 3ª Câmara Cível, em 16 de setembro de 2012:

*EMENTA: APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. SÚMULA 166 STJ. 1. Não incide ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento de uma mesma empresa, mesmo que entre estados diferentes da federação, vez que não ocorre a circulação jurídica do bem, apenas a movimentação física, ou seja, não há a transferência da titularidade jurídica do bem, inteligência do art. 155, II, da CF/88. Precedentes do STF e STJ. Apelação improvida e sentença mantida, inclusive, em reexame necessário.*

O Estado não pode engessar seus entendimentos a aplicabilidade ou não de dispositivo de leis, ainda mais em se tratando de legislação de 1996, quando os Tribunais Superiores já se posicionaram exaustivamente sobre o tema.

As súmulas são cristalização das jurisprudências, elas não vinculam na esfera administrativa, todavia sinalizam o caminho que deve ser adotado no judiciário. Assim, a resistência do Estado em flexibilizar sua posição poderá e certamente trará prejuízo ao erário, em uma possível condenação em honorários sucumbenciais, os quais, provavelmente, ocorreriam em uma demanda no âmbito da Justiça.

Não podemos nos acomodar à mera aplicação da lei estadual, uma vez que a mesma tem que se coadunar com o CTN e a própria Constituição Federal. Se assim não for, estaremos sempre beneficiando o mau legislador, em detrimento do contribuinte, imputando-lhe um ônus desnecessário, de ter que fazer seu direito ser respeitado na esfera judicial.

O papel do processo administrativo é possibilitar à Administração rever seus próprios atos quando eivados de erro, e assim devemos agir.

Com a devida vênia, discordo da posição exarada pela Ilma. Dra. Rosana Maciel (fl.661) no sentido de que a não incidência do ICMS nas transferências com fulcro na Súmula nº 166 deve se resumir às operações internas, uma vez que como já ressaltado, a referida súmula é usada como fundamento para diversas decisões do STJ e do STF para a não incidência nas operações interestaduais.

Veja ainda que a própria PGE/PROFIS em Parecer exarado pela Dra. Leila Shosten (fls. 634 a 642), ratificado pela então Procuradora Assistente Dra. Paula Morris, e pelo então Procurador Chefe Dr. Elder Verçosa, já reconhece isso, alertando, inclusive, para o fato que a Decisão proferida no RESP 1125133 em sede de Recurso repetitivos concluiu não existir fato gerador do ICMS seja em transferência interna ou interestadual.

E tal situação apenas foi pacificada pelas recentes decisões exaradas pelas duas turmas do STF.

O que mais é necessário para se reconhecer que a transferência não é fato gerador do ICMS? Existem reiteradas decisões de Tribunais Superiores, Súmula do STJ, Decisão do STJ em sede de Recurso Repetitivo, Decisões das duas turmas do STF. A insistência em se buscar fundamentações das mais diversas para se negar a aplicação das referidas decisões acaba sendo um fato prejudicial ao Estado, que permanecerá arcando com a sucumbência judicial.

Outrossim, mesmo que entendêssemos ser tributável a operação de transferência, entendo que no caso concreto assistiria parcial razão ao Recorrente.

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 entender a fiscalização não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento.

Em sede de preliminar o Recorrente arguiu que a Junta, ao indeferir o pedido de diligência cerceou seu direito à ampla defesa, além de esvaziar por completo a busca pela verdade material, bem como, argumentou que ela se faz necessária, já que os demonstrativos apresentados à Fiscalização teriam sido interpretados de maneira equivocada pelo i. Fiscal.

Da análise da preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente, bem como das suas razões de impugnação e Recurso entendo não assistir razão ao mesmo. Isto porque, concretamente, o Recorrente apenas se manifesta sobre o enquadramento da energia elétrica como insumo, e que, portanto, deveria compor a base de cálculo nas transferências.

Quanto às demais rubricas expurgadas (depreciação, manutenção e outros custos indiretos) nada enfrenta quando ao que efetivamente se referem e como se enquadrariam no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Assim, quanto ao pedido de diligência ou perícia formulado, entendo que o mesmo apenas se prestaria para atestar o papel da energia elétrica na cadeia produtiva. Ocorre que, como bem assinalado pelos julgadores da JJF, em momento algum o papel da energia elétrica no processo produtivo foi questionado. Ela é elemento essencial. Fato atestado pelos laudos técnicos apresentados pelo Recorrente.

Entretanto, o entendimento da JJF e, majoritário deste CONSEF, fundamentados também nos Pareceres da PGE, é no sentido de não enquadrar a energia elétrica como matéria prima ou secundária no processo industrial, por entender que a mesma não integra fisicamente o produto final.



Verifico ainda da análise do art. 137 do RPAF chega-se à conclusão de que é de competência do Relator propor a realização de diligência ou perícia, seja de ofício ou a pedido da parte, se entender como necessária para esclarecimento de dúvidas e saneamento do processo.

Por sua vez, o art. 147 do mesmo regulamento processual dispõe que deve o Relator indeferir a produção de prova quando entender restarem presentes todos os elementos de prova necessários nos autos, ou quando a análise não dependa de conhecimento especial de técnicos.

No caso concreto, o Relator *a quo* fundamentou a negativa da produção de diligência ou perícia, razão pela qual entendo que não houve nenhum cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Assim, não acolho a preliminar de nulidade suscitada pelo Recorrente.

Outrossim, quanto ao novo pedido de diligência ou perícia entendo que todos os elementos de prova necessários à solução da lide encontram-se presentes no processo administrativo, razão pela qual torna-se desnecessária a realização da diligência, vez que não há qualquer controvérsia quanto ao papel da energia elétrica no processo produtivo.

Quanto ao mérito recursal, peço vênica para analisar a rubrica energia elétrica em um segundo momento, passando à análise inicial dos expurgos realizados quanto às rubricas depreciação, outros custos indiretos e manutenção, por entender a fiscalização não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento.

A fiscalização se baseia no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, abaixo transcrito:

*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;*

De plano, cumpre salientar que o inciso II do citado art. 13 é aplicado quando o remetente da mercadoria é um estabelecimento industrial e o I é utilizado quando a mercadoria provém de um Centro de Distribuição. Essa diferença é essencial para o correto lançamento do tributo.

No caso em tela, o imposto foi apurado com base no inciso II, uma vez que as mercadorias que entraram no estabelecimento situado no estado da Bahia e deram azo a presente autuação foram remetidas de estabelecimentos industriais, produtores das mercadorias, situados em outros estados da Federação.

Pois bem.

Tecidas essas considerações, observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Entendo que a interpretação da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esquadriado na Constituição Federal de forma minuciosa, no intuito de se afastar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos abrangidos, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.

Com esse norte, percebo que foi corretamente apurada a base de cálculo do imposto lançado pela fiscalização quanto às referidas despesas.

O Recorrente por sua vez, apenas alegou de forma genérica que as referidas despesas se enquadravam nos conceitos da LC sem, no entanto, descrever concretamente de forma se enquadrariam nos conceitos de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e

acondicionamento.

Outrossim, nos termos do art. 143 do RPAF a mera negativa do cometimento da infração não elide a presunção de legalidade do lançamento.

Ademais, conforme as fls. 13 a 25 do presente PAF, depreendo que, após verificar as planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio Recorrente, os auditores glosaram do custo de produção os montantes não contemplados no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96 para compor a base de cálculo do imposto.

Logo, os argumentos recursais pertinentes à falta de previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites claros previstos na Lei Complementar para que não haja nenhum desequilíbrio entre os membros da Federação.

Assim, entendo ser subsistente o presente lançamento quanto ao estorno dos créditos tomados a sobre despesas de depreciação, outros custos indiretos e manutenção.

Entretanto, entendo assistir razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, em que pese reconheça que o posicionamento majoritário deste CONSEF e, até mesmo desta CJF seja em sentido contrário.

Não podemos, no entanto, deixar de evoluir pensamentos, argumentações e debates quando necessários.

O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

O direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei 7.014/96.

Nesta esteira, importa salientar que o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:

*Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;*

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e

menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade, necessidade, fundamentalidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Um exemplo interessante dessa diferença de perspectiva é constatado na comparação entre o conceito de material secundário adotado pelo Estado da Bahia, conforme Instrução Normativa nº 052/2013, e pelo Estado de Minas Gerais, nos termos da Consulta de Contribuinte nº 147/98:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013*

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

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

*Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05.*

*ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO - Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.*

*[...]*

*Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" ou "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".*

*Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:*

*- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;*

*- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*[...]*

*Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.*

*Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor "corretamente" destacado no documento fiscal.*

A partir destas divergências, chega-se ao ponto de Estados destinatários questionarem o valor do ICMS apropriado pelos Contribuintes, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto se

encontra indevidamente majorada, porque formada por elementos que na sua concepção não deveriam integrá-la.

Na prática, todo problema surge pela superposição de ordens jurídicas com prescrições conflitantes – no mínimo entre a legislação e normas complementares vigente no local do estabelecimento produtor e aquelas em vigor no estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência – quando a matéria deve ser regulada, **apenas**, por Lei Nacional, nos termos do art. 146, I e II, da CF.

Mesmo assim, de uma análise sistemática da legislação estadual, entendendo restar assegurado o direito de crédito do contribuinte, senão vejamos, a este respeito versa o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA;

“Art. 1º...

(...)

§ 4º *Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e **energia elétrica**, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.*” (grifos não originais)

Extrai-se, ainda, que o artigo 93, II, “a”, 1, 2, 3, §1º, I, “a”, “b” e “c” desse mesmo Regulamento adiante transcrito, concede o direito de crédito *de cada estabelecimento, para compensação com o ICMS também quanto à energia elétrica consumida no processo fabril como insumo. Eis o texto legal :*

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

a) a partir de 1º de novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

**2 - quando consumida no processo de industrialização;**

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, subsequente à alínea “b” do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril **ou** que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.

A análise da questão presente, como visto, relaciona-se à conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de apropriação de créditos do ICMS, por inexistir critérios normativos que os identifiquem precisamente, o que provoca julgamentos incorretos ao inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A normatização do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT nº 1, de 2001, que por sua vez segue na mesma esteira da Decisão CAT nº 2, de 1982, ainda em vigor, se constituindo em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito da origem da expressão produtos secundários que ensajou, e ainda ensaja, tanta divergência de interpretação por parte dos contribuintes, do Fisco e também dos Tribunais.

Segundo relata a referida Decisão CAT, no que diz respeito à legislação, a origem deste problema teria surgido quando da edição da Lei do Imposto Sobre o Consumo - Lei Federal nº 4.502/64 e

atual reguladora do IPI, que, diferentemente da lei anterior - Lei Federal nº 4.153/62, não fez mais referência àquela expressão, na medida em que passou a utilizar a que se consagrou até os dias atuais, qual seja, produtos intermediários.

Cabe ressaltar que, embora esta Decisão CAT nº 2/82 esteja suportada em fundamentos relacionados ao antigo Imposto sobre o Consumo, atual IPI, o fato é que as definições ali constantes foram acolhidas por aquele Órgão Estadual para justificar limitações semelhantes no âmbito da legislação do então ICM, atual ICMS e, especialmente, no que diz respeito à apropriação dos respectivos créditos.

Pode-se dizer, portanto, que no âmbito estadual paulista, a Secretaria de Fazenda definiu as categorias de produtos para fins da apropriação ou não de créditos nestes termos tem-se que:

- a) *Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima;*
- b) *Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; neste caso, analisando-se um dos exemplos citados na Decisão CAT, como é o caso do pneu no automóvel, verifica-se que o fenômeno da integração dá-se pela soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel;*
- c) *Se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.*

A mencionada Decisão CAT nº 1, de 2001, cuidou de abordar sobre o termo insumo:

"(...)

3 - *Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte :*

3.1 - *insumos.*

*A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).*

*Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.*

Desta análise extrai-se que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, distinguidos pela Decisão CAT nº 2/82, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, *porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do produto final.*

Outrossim, cumpre ressaltar que não pode o contribuinte ficar ao livre arbítrio de uma verdadeira guerra fiscal, veja que no presente voto foram citados posicionamentos dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo (também estados originários das operações lançadas no presente Auto de Infração) que são diametralmente opostas ao entendimento que quer fazer valer o Fisco Estadual.

Sendo assim, pode-se concluir com firmeza, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, pode ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

- a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

- b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;
- c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Outrossim, cumpre assinalar que o posicionamento deste Relator, embora minoritário quanto às decisões deste CONSEF, não é isolado, a exemplo dos votos vencidos nos Acórdão 5ª JF nº 0047-05/10, Acórdão 1ª JF nº 0177-01/10, Acórdão 1ª. CJF Nº 0097-11/14 e Acórdão 2ª. CJF Nº 0432-12/11 de Relatoria do Nobre Conselheiro antecessor a este Relator, o Sr. Carlos Gantois, como também é embasado em posicionamento de firme doutrina.

Por derradeiro, com esta exegese sistemática dessas disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Entretanto, tendo em vista que a não incidência do ICMS nas transferências macula todo o lançamento, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário por entender ser IMPROCEDENTE o lançamento tributário.

#### VOTO VENCEDOR

Divirjo do ilustre relator, primeiramente no que concerne à não ocorrência da efetiva circulação de mercadorias nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, o que afirmou com supedâneo na Súmula nº 166 do STJ.

Primeiramente, data vênia, a referida Súmula não é vinculante, além de ser anterior à Lei Complementar (LC) 87/1996, chamada Lei Kandir, à qual a Constituição Federal delegou poderes para dispor sobre normas gerais do imposto em enfoque.

A referida LC é chamada de lei nacional do ICMS e estatui as hipóteses de incidência, não incidência, contribuintes, substituição tributária, local da operação, momento da ocorrência do fato gerador, base de cálculo e compensação, entre outras situações de natureza mais específica.

O mencionado Diploma Legal dispôs em seu art. 13, § 4º, sobre critérios de determinação da base para o cálculo dos créditos nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que não se pode concluir que tais operações estejam fora do campo de incidência do ICMS.

No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do art. 12 da Lei Complementar, ao informar que ocorre *o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular*.

Pois bem, apesar dos posicionamentos sobre a matéria que privilegiam a Súmula 166, a discussão sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade foi submetida e apreciada pela Segunda Turma do STJ (uma das duas turmas componentes da Primeira Seção, regimentalmente competente para julgar matéria de direito público), que decidiu pela aplicação daquilo que o legislador complementar positivou.

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.*

*1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro*

*de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*2. Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.*

*3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

*4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

*8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato impositivo e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.*

*9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do Recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.*

*10. Em outro capítulo, o recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.*

*11. Quanto à multa aplicada, o recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).*

*12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pelo recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.*

*13. O Recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois o recorrente não esclarece de que modo o aresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.*

*14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.*

*15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irrisignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640.*

*16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte. (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)".*

No mérito, de acordo com o que passarei a expor, não é legítimo o crédito lançado pelo recorrente e glosado pela Fiscalização.

Primeiramente, não existe, no caso em análise, violação ao art. 110 do CTN (Código Tributário Nacional). Foi a própria Lei Complementar 87/1996 - de igual hierarquia e posterior ao Código, que definiu os elementos de custos a serem creditados nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, na hipótese em que o remetente é industrial (art. 13, § 4º, II).

O levantamento de auditoria baseou-se em dados contidos nos documentos fornecidos pelo fiscalizado, nos quais estão especificados os números das notas, datas, bases de cálculo utilizadas, bases de cálculo conforme a LC 87/1996, método de cálculo do estorno, valor devido etc., razão por que não acato a tese de que os fiscais efetuaram arbitramento.

Na peça de Recurso não foram indicadas de forma específica quaisquer inconsistências na apuração do imposto.

A essencialidade da rubrica não legitima o direito pretendido pelo recorrente, mas o fato de estar contemplada no art. 13, § 4º, II, LC 87/1996 c/c art. 17, § 8º, II, Lei 7.014/1996, o que não ocorre com energia elétrica, depreciação ou amortização, manutenção e outros custos de produção. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, 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.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/13-0**, lavrado contra **BRF S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.376.005,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Fernando Antônio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros (as): Daniel Ribeiro Silva, Alessandra Brandão Barbosa e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR. – REPR. DA PGE/PROFIS