

A. I. N° - 206891.0045/14-3  
AUTUADO - BRF S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 03.06.2015

#### 4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0092 04/15

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 28/11/14, para exigir ICMS no valor de R\$5.578.417,94, mais multa de 60%, em razão de 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 e protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2010.

O autuando apresenta defesa (fls. 80 a 109), na qual sustenta que a autuação não procede, conforme relatado a seguir.

Preliminarmente, suscita a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que, da leitura dos preceitos normativos apontados como supostamente violados – artigos 93, §5º, II, 97, VIII, e 124, do RICMS-BA/97 –, não é possível confirmar com a exatidão as razões descritas no relato fático da autuação. Diz que essa indefinição, com a ausência de vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático do ato de lançamento tributário, acaba por dificultar o exercício do seu direito de defesa. Afirma que não consta do lançamento uma descrição detalhada da composição da “correta” base de cálculo, no caso das operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de forma a confirmar que o estorno do crédito foi realizado corretamente.

Também argumenta que há equívoco na aplicação da alíquota. Diz que, conforme o Auto de Infração, foi aplicada a alíquota de 17%, porém, as alíquotas que pautaram as operações de transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos eram de 7% e 12%. Afirma que há, portanto, uma certa contradição e obscuridade nos cálculos fazendários.

Para embasar seus argumentos preliminares, cita decisão deste Conselho de Fazenda e faz alusão ao disposto nos artigos 150, I, da Constituição Federal, 142, do Código Tributário Nacional, e 18 e 39 do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. 7.629/99).

No mérito, reproduz o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, e, em seguida, afirma que o entendimento adotado pelos autuantes não se revela adequado a partir de uma interpretação sistemática das normas que regem o tema. Diz que o entendimento do termo “custo da mercadoria produzida” deve passar pelas regras de direito e da contabilidade de custo. Transcreve o art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas e, mais adiante, frisa que os dados da

contabilidade devem ser considerados quando da análise jurídica das normas que regulam a formação dos custos de fabricação. Reproduz doutrina para respaldar seu entendimento.

Sustenta que todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total, de forma que o custo de produção é composto pelos seguintes elementos: a) materiais diretos - todo material que se integra ao produto acabado e que possa ser incluído diretamente no cálculo do custo do produto; b) mão-de-obra direta - o custo de qualquer trabalho executado no produto alterando a forma e natureza do material de que se compõe; c) custo indireto de fabricação - os gastos gerais de fabricação ou os demais custos necessários para a operação da fábrica, porém genéricos demais para serem apropriados diretamente ao produto.

Faz referência à legislação do IPI e do Imposto de Renda e afirma que essa legislação corrobora o entendimento de que, na produção de mercadorias, são utilizados diversos custos, tais como aqueles que não são diretamente consumidos no processo e os encargos de depreciação, amortização e exaustão.

Sustenta que, portanto, na interpretação do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, deve-se considerar que os elementos por ela citados são apenas exemplificativos, cabendo qualificar outros gastos inerentes à produção como custos das mercadorias. Pontua que não há como, em matéria de custos de produção, considerar apenas os quatro elementos previstos na LC 87/96. Em socorro à sua tese, reproduz o inteiro teor da Decisão Normativa CAT nº 5, de 15 de junho de 2005, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Destaca que não há como se validar o raciocínio defendido pelos autuantes, pois a aplicação taxativa do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, não se coaduna com a correta interpretação que a ele deve ser atribuída em consonância com as demais regras do sistema e a teoria jurídico-contábil, a qual admite todos os gastos incorridos pela pessoa jurídica com a produção, no que se incluem os custos com depreciação, manutenção, energia e demais custos indiretos.

Salienta que, ao caso em análise, também deve ser aplicado o disposto no artigo 110 do CTN, o qual prevê 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*. Para embasar seu argumento, transcreve jurisprudência sobre essa matéria.

Assevera que os custos considerados, quando da composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre seus estabelecimentos, ocorreu de forma válida e em consonância com os ditames legais e, portanto, a autuação não procede.

Argumenta que a energia elétrica constitui um insumo do processo industrial, conforme prescreve o art. 33, II, da LC 87/96, cujo teor transcreveu. Diz que consumiu a energia elétrica em seu processo produtivo, já que precisou desse insumo para industrializar as mercadorias que foram transferidas entre os seus estabelecimentos, conforme comprovam os laudos anexados aos autos (Doc. 03 – fls. 151 a 751). Cita decisão proferida neste Conselho de Fazenda sobre o direito ao crédito fiscal de ICMS atinente à energia elétrica.

Destaca que, como a energia elétrica é um insumo imprescindível ao seu processo industrial e que nele é diretamente consumido, deve ser considerado como custo de produção e, portanto, ser incluído na base de cálculo do imposto quando da saída do estabelecimento, mesmo que a remessa seja a estabelecimento da mesma pessoa jurídica.

Menciona que os autuantes fundamentaram a autuação no julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, quando da análise do REsp nº 1.109.298/RS, tendo como relator o Ministro Castro Meira. Ressalta que, no entanto, os fatos determinantes da glosa de créditos no caso concreto não guardam similaridade com a situação examinada naquele caso pelo STJ,

conforme tabela que apresenta. Em seguida, afirma que, em síntese, a glosa do caso analisado pelo STJ deu-se em relação ao acréscimo realizado pelo contribuinte e não sobre os custos incorridos com a produção da mercadoria, o que se diferencia em muito da presente situação, na medida em que a BRF imputou na formação da base de cálculo do ICMS apenas os custos efetivamente realizados para a produção da mercadoria transferida entre seus estabelecimentos.

Aduz que o próprio Ministro Castro Meira, favorável à manutenção do ato fiscal que vedou o crédito sobre os valores acrescidos às transferências realizadas pelo contribuinte naquele caso, veio a reconhecer, posteriormente no mesmo caso, em voto nos Embargos de Declaração, que a empresa teria direito de creditar o ICMS inclusive sobre os valores das despesas ocorridas no Centro de Distribuição (remetente), pelo fato de ser um prolongamento da indústria. Transcreve trechos do voto proferido.

Afirma que a presente autuação acaba por ofender o princípio da não cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o qual confere aos contribuintes do ICMS o direito de se creditar, em sua escrita fiscal, do imposto anteriormente cobrado nas entradas em seu estabelecimento de mercadorias e serviços utilizados em suas atividades operacionais. Frisa que o princípio da não cumulatividade está previsto na Constituição Federal, e a lei - de qualquer nível - que tente limitá-lo estará adentrando na classe das inconstitucionalidades. Discorre sobre esse referido princípio, reproduz dispositivos legais e cita farta doutrina.

Friza que, no caso em comento, descabe considerar que teria havido a apuração do ICMS em montante maior do que o devido, o que afastaria o direito do autuado de se creditar do imposto estadual, pois, como houve o recolhimento na operação anterior, há, por consequência direta do princípio da não cumulatividade, o direito à apropriação integral do crédito fiscal.

Menciona que uma expressiva parcela das remessas interestaduais teve como origem estabelecimentos atacadistas, sendo eles filiais de vendas ou centros de distribuição, notadamente aquelas realizadas pelas filiais inscritas no CNPJ/MF sob os números 01.838.723/0098-50, 01.838.723/0125-67, 01.838.723/0162-01, 01.838.723/0171-00, 01.838.723/0194-99, 01.838.723/0216-39, 01.838.723/0234-10, 01.838.723/0257-07, 01.838.723/0261-93 e 01.838.723/0279-12 (46.34-6-01 - Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados), conforme o Doc. 04 anexado às fls. 752 a 762.

Sustenta que, portanto, impõe-se o cancelamento da autuação, ao menos quanto às operações que tiveram como remetentes os estabelecimentos citados, às quais não se aplica a metodologia utilizada pelos autuantes, mas sim aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96. Cita decisão deste Conselho de Fazenda para embasar seu argumento.

Registra que, na hipótese de manutenção do lançamento, deve-se ao menos afastar a multa aplicada, no patamar de 60%, pois tem o caráter de confisco, ofendendo, assim, o disposto no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. Aduz que a multa equivale a R\$ 3.347.050,72, o que representa um valor exorbitante, que ocasionará comprometimento do seu patrimônio caso seja confirmada, já que ensejará o desvio de recursos financeiros da sua atividade produtiva para o enriquecimento ilícito do Erário. Discorre sobre o princípio do não confisco e transcreve jurisprudência e doutrina. Afirma que a multa deve ser integralmente cancelada.

Ao finalizar, solicita o cancelamento integral do Auto de Infração. Subsidiariamente, requer a decretação da nulidade do lançamento ou, ao menos, seja cancelada a autuação em relação às operações realizadas com remetentes atacadistas e reduzida a multa a patamar não superior a 10%, com base nos ditames constitucionais e legais que regem o ordenamento jurídico pátrio.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 765 a 822 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 artigos 146, III, “a”, e 155, § 2º, XII, “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.

Registraram 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, tanto na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, II, quanto no RICMS-BA/97 (art. 56, V, “b”), traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

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 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, inicialmente salientam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos aos autos.

No que tange à preliminar de nulidade, dizem que falece razão ao defendant, pois o Auto de Infração é composto de seis folhas, onde está descrita, com riqueza de detalhes, a infração cometida pelo autuado. Referindo-se à alíquota, afirmam que basta verificar os demonstrativos para se constatar que foi empregada a alíquota correta de 7% ou 12%.

Adentrando ao mérito, reproduzem trechos do Acórdãos CJF nº 0250-11/12 e JJF nº 0288-04/10, ambos deste Conselho de Fazenda, que decidiram 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 Lei Complementar do ICMS. 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, II, da LC 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. Observam que esse valor (frete CIF), quando incluído na base de cálculo das transferências, também foi expurgado, não sendo considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, §4º, II, da LC 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 expresso 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 expresso”.

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. Definem, segundo trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, os elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II). Citam doutrina contábil acerca desses elementos de custo.

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, consequentemente, 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, I a IV, do RICMS-BA/97). 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, citam jurisprudência.

Analisam o que chamaram de impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5, 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 jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores.

Pontuam que a “Energia Elétrica” não pode integrar a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, pois ela é contabilizada como “Despesas” ou como “Outros Custos de Produção”, em conta distinta de Matéria-Prima, Embalagem e Material Secundário, uma vez que a rubrica “Compra de Insumos, por determinação da Receita Federal do Brasil, deve ser preenchida somente com estes três elementos, deixando de fora a “Energia Elétrica”. Para robustecer essa

assertiva, reproduzem trecho de Plano de Contas do estabelecimento autuado e decisões proferidas neste Conselho de Contribuintes sobre a matéria em comento.

Quanto às remessas efetuadas por estabelecimentos atacadistas, ressaltam que a Procuradoria Geral do Estado, por meio da PGE/PROFIS, em parecer datado de 29/12/14, explica que o STJ firmou o entendimento de que “*a definição da base de cálculo como sendo o custo da produção, deverá se dar pela identificação da atividade industrial que caracteriza a sociedade empresária como um todo, sendo irrelevante que a mercadoria tenha saído diretamente do próprio estabelecimento fabril ou tenha passado anteriormente por alguma filial*”.

Afirmam que, nesse sentido, o posicionamento assente neste CONSEF, após a edição do referido parecer, é no sentido de considerar o Custo da Mercadoria Produzida, mesmo quando a mercadoria foi fabricada pela empresa e transferida por uma filial ou centro de distribuição (CD) que, obviamente, não a fabricou. Frisam que, assim sendo, não se pode conceber que uma mera movimentação do estoque de uma fábrica para uma filial seja considerada como uma aquisição realizada por terceiros, pois o inciso I do §4º do artigo 13 da LC 87/96 trata apenas de compras feitas junto a terceiros. Destacam que se a empresa não fabricou a mercadoria, tendo-a adquirido de terceiros, a base de cálculo a ser considerada é o valor da entrada mais recente, na forma do quanto estabelecido no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Reproduzem trechos de decisões deste Conselho de Contribuintes acerca da matéria em tela.

Nas considerações finais, dizem que a questão debatida neste processo 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 consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

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 intelecção 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 citada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Ao final, sustentam que está demonstrado o acerto do levantamento fiscal e pedem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade da autuação, por cerceamento de defesa, sob o argumento de que não havia vinculação entre a fundamentação legal e o relato fático.

Conforme se pode constar às fls. 3 a 8, os autuantes descrevem a infração apurada de forma detalhada, indicando corretamente o enquadramento legal do ilícito fiscal. Além de citar a fundamentação legal que respalda a autuação, os auditores fiscais transcreveram no corpo do Auto de Infração esses dispositivos legais. Ademais, o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos que evidenciam a irregularidade detectada e a apuração dos valores exigidos. Nesses demonstrativos estão citadas as rubricas que indevidamente foram incluídas na base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais, portanto, foi evidenciada a “correta” base de cálculo a ser utilizada nessas citadas transferências. Robustecendo a descrição fática e o enquadramento legal utilizados no lançamento de ofício, os autuantes citaram decisões deste Conselho de Fazenda atinentes a Autos de Infração lavrados pelo mesmo motivo do que se encontra em lide, sendo que alguns deles foram lavrados contra o próprio autuado. Não há, portanto, a suposta insegurança na determinação da infração imputada ao autuado, quer seja na definição da hipótese de incidência, quer seja na quantificação do montante tributável.

Por fim, há que se considerar que nos termos do art. 19 do RPAF-BA/99, um eventual equívoco no enquadramento legal não é razão para a decretação de nulidade, desde que a descrição dos fatos deixe evidente o correto enquadramento. No caso em tela, não há dúvida que a pormenorizada descrição dos fatos é capaz de superar um suposto equívoco no enquadramento legal.

Em face ao acima exposto, não houve o alegado cerceamento de defesa e, portanto, afasto essa preliminar de nulidade.

Também foi arguida a nulidade do Auto de Infração em decorrência de equívoco na aplicação da alíquota interna de 17% em vez das alíquotas interestaduais de 7% e 12%.

Consoante o demonstrativo “*Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2010*” (fls. 14 a 25), o ICMS foi corretamente apurado, segundo a procedência da mercadoria, utilizando a alíquota de 7% ou 12%. Por uma exigência técnica do sistema informatizado emissor de Auto de Infração, os débitos mensais que foram corretamente apurados são transportados para o demonstrativo de débito utilizando uma alíquota de 17%. Dessa forma, afasto essa preliminar de nulidade, uma vez que o imposto lançado foi apurado considerando a alíquota prevista para a operação interestadual realizada.

Ultrapassadas as preliminares, passo a apreciar o mérito da autuação, na qual o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimentos fabris pertencentes ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesses estabelecimentos.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos situados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se

restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2010” (fls. 14 a 25), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Energia Elétrica”, “Manutenção”, “Depreciação” e “Outros Custos Indiretos”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

O autuado argumenta que os dados da sua contabilidade devem ser considerados quando da análise jurídica da norma que regulam a formação do custo dos produtos transferidos.

Tendo em vista que nas transferências interestaduais a definição da base de cálculo é matéria reservada à lei complementar federal, não pode essa lei complementar ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, haveria insegurança jurídica, bem, como se atentaria contra o pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa esse custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto legal de modo a lhe completar o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas sim um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo nas transferências interestaduais. Dessa forma, não há como se considerar todos os custos incorridos pelo estabelecimento fabril na determinação da base de cálculo, como pleiteia o autuado. Do mesmo modo, a legislação do IPI e do Imposto de Renda, bem como a Decisão Normativa CAT nº 5, não devem ser utilizadas na definição do “custo da mercadoria produzida” citado na LC 87/96.

O argumento defensivo atinente ao disposto no art. 110 do CTN não se ajusta ao caso em comento, pois a definição da formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa é expressamente fixada no art. 13, §4º, da LC 87/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal.

O argumento defensivo, segundo o qual o Estado da Bahia não poderia limitar o direito ao crédito destacado em nota fiscal, não se sustenta, uma vez que o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei e, no caso em tela, a LC 87/96 estabelece como deve ser apurada a base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. Saliento que, no caso em comento, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação defensiva, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

Menciona o defendant que a decisão contida no REsp nº 1.109.298/RS, utilizada pelos autuantes

para fundamentar a ação fiscal, não guarda similaridade com a situação em análise.

Ao contrário do afirmado na defesa, a autuação não está fundamentada no REsp nº 1.109.298/RS, mas sim na legislação citada pelos autuantes. A jurisprudência citada apenas visa robustecer o entendimento defendido pelos autuantes, mas não constitui a fundamentação do lançamento. Desse modo, uma eventual divergência entre a decisão citada pelos autuantes e a ação fiscal desenvolvida não prejudica a validade do Auto de Infração.

No que tange aos créditos fiscais decorrentes de aquisição de energia elétrica, não há reparo a fazer no procedimento fiscal, uma vez que tal despesa não integra o conceito de custo de mercadoria produzida que está fixado no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. É mister salientar que a questão do consumo de energia elétrica na situação tratada no presente Auto de Infração não se confunde com o direito ao crédito fiscal de ICMS decorrente do consumo de energia elétrica pelo estabelecimento fabril remetente das mercadorias. Dessa forma, o abalizado Laudo Técnico trazido na defesa poderia ter validade se a questão em apreciação fosse o direito ao crédito fiscal pelo estabelecimento fabril; como o presente caso trata da formação da base de cálculo a ser utilizada as transferências interestaduais, esse Laudo Técnico não possui o condão de modificar expressa determinação contida na LC 87/96.

O autuado também argumenta que parte das remessas interestaduais teve como origem estabelecimentos atacadistas.

Segundo o demonstrativo “*Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2010*” (fls. 14 a 25), efetivamente diversas remessas tiveram origem em estabelecimentos atacadistas citados na defesa. Contudo, esse fato não é capaz de desconstituir a infração, uma vez que nos termos da Instrução Normativa nº 052/2013, da Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pela própria empresa, “*a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição – CD, por exemplo) acrescido do ICMS incidente na transferência , que integra a base de cálculo do imposto.*” (grifo não do original).

Os Comprovantes de Inscrição e de Situação Cadastral acostados às fls. 753 a 762 atestam que os estabelecimentos citados na defesa são filiais atacadistas da BRF S.A., portanto, fazem parte da mesma empresa. E além disso, os produtos elencados na autuação são de fabricação da mesma empresa, a exemplos de: margarinhas Doriana, Becel e Claybom, hambúrguer bovino Perdigão, salsicha para *hot dog* Perdigão, coxa e sobrecoxa Perdigão, pizzas Batavo, etc. Dessa forma, o procedimento dos autuantes foi correto e se ajusta ao previsto na citada Instrução Normativa.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Em face ao acima exposto, a infração imputada ao autuado subsiste integralmente.

Por fim, saliento que o pedido para que a multa indicada na autuação seja excluída não pode ser acolhido, pois essa multa é a legalmente prevista para a irregularidade apurada e a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, como é o caso em tela, ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/14-3**, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.578.417,94**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de maio de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA