

PROCESSO - A. I. N° 206891.3050/16-4
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0087-03/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0443-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, §4º, inciso II, da LC n° 87/96. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível não devem ser computados para tanto. Infração caracterizada. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão exarada pela 3^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração epigrafado, lavrado em 08/11/2016 para exigir o recolhimento de ICMS no valor histórico de R\$3.549.539,34, acrescido da multa de 60%, sob a acusação do cometimento da: “*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 ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012*”.

Consta que, “*Trata-se de estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, tudo em conformidade com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração*”.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu a lide com a seguinte fundamentação, “*in verbis*”:

VOTO

O impugnante apresenta preliminar de nulidade da ação fiscal sob o argumento de que, para a apuração da exigência fiscal, a fiscalização dimensiona a base de cálculo pelo “custo de produção” com base na regra estatuída pelo inciso II, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar 87/96. Sustentou que no levantamento fiscal foram arroladas diversas operações cujos remetentes das transferências de mercadorias são filiais comercial/atacadistas, ou seja, não são estabelecimentos produtores de mercadorias, e que nessas deveria ser aplicada a determinação contida no inciso I, do §4º do aludido dispositivo legal.

Depois de examinar os elementos compõem a apuração fiscal ora em lide, constato que assiste razão ao Autuantes que em sede de informação fiscal esclareceram que esta questão já se encontra pacificada no âmbito deste CONSEF, bem como, a PGE/PROFIS/NCA, em manifestação veiculada em Parecer provocado pela SAT-SAFAZ, expressamente deliberou, com base no precedente jurisprudencial na decisão prolatada pelo STJ no RESP n° 1.109.298-RS, de 26/04/2011, que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado

pelo Estado da Bahia deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, consoante a regra inserta no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Logo, fica patente que não ocorreu, como aduziu o impugnante, vício de motivação para o lançamento.

Verifico também que, além de constarem todos os requisitos necessários à lavratura do Auto de Infração previstos no art. 39, do RPAF-BA/99, denota-se presente, que a infração encontra-se expressamente determinada com segurança, igualmente os levantamentos fiscais elaborados e entregues à empresa, o que desagou no seu completo conhecimento do que ora se exige e que, inclusive, foi fartamente defendido.

Em suma, pelo expedito resta evidenciado nos autos a inexistência de óbice algum para o pleno exercício do direito a ampla defesa pelo Autuado, não havendo, portanto, motivação para a decretação da nulidade do Auto de Infração pelos motivos abordados.

O autuado requereu a realização de e perícia a fim de apurar as informações prestadas nas razões de defesa. Indefiro o mencionado pedido de diligência, nos termos de art. 147, incisos I e II do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para fomentar a formação do convencimento dos julgadores acerca das questões, ora em lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto aos fatos e demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o 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, no exercício de 2012.

Consoante 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 nas notas fiscais de transferência as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação e outros custos por não ser parte integrante de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – RESUMO MENSAL - 2012 e o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIAS - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento, sendo considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção”, “Energia Elétrica” e “outros”. A (autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, fls. 10 e 11 - exemplificativa), onde constam, de forma discriminada, os itens do custo de produção.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi ele confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito. Todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com Recibo de arquivos eletrônicos de fl. 07.

O foco da tese defensiva que deve ser enfrentada diz respeito a interpretação equivocada, pelo fisco, do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 - LC referente ao que considera como componentes das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais. O argumento se fundamenta, principalmente, no art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) e no art. 290 do RIR/1999. Afora entender, diante do princípio da não cumulatividade do imposto, ser legal e constitucional apropriar-se integralmente do crédito fiscal destacado nos documentos fiscais.

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

A Lei Complementar nº 87/1996, quando dispõe a respeito de base de cálculo e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 13, § 4º, II (reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Portanto, nas operações em comento, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros). Proceder ao contrário, é ônus de quem assim se posiciona.

É patente que nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, qual seja: o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Logo, tal custo não pode ser definido como um custo apenas contábil, ou mesmo “industrial” e sim como um custo específico para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ainda alegou o impugnante 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 (art. 177, da Lei das Sociedades Anônimas). Em assim sendo e por tal método, todos os custos, diretos e indiretos, à produção do produto devem fazer parte da base de cálculo do imposto ora em debate, já que diante das determinações do art. 110, do CTN, a LC nº 87/96 não poderia criar, e não criou, nova forma contábil de apuração do custo de produção. Neste caminhar, firma que a energia elétrica é considerada insumo quando consumida no processo fabril. Ainda traz aos autos as determinações do art. 290, do RIR/99 para consubstanciar seus argumentos.

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

No que concerne à energia elétrica, e no caso em tela, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006). Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

Também não acolho a interpretação trazida pelo defendente de que como o art. 290, do RIR/99 ao apresentar os tipos de custo de produção, comporta interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que, a partir da própria legislação tributária, tudo quanto for computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal, como preconiza – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos. Mais uma vez, as determinações do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 são taxativas conforme acima comentado.

Em relação ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendente para corroborar a tese apresentada em sua impugnação, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, diante de toda a sistemática do ICMS e conforme disposições do art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, §8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

Quanto ao alegado direito da utilização do crédito fiscal em sua totalidade conforme destacado nos documentos fiscais, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, repetindo a Lei, trata a questão nos termos do art. 93 do RICMS-BA/97 e do art. 309 do RICMS-BA/12, vigentes à época dos fatos geradores, *in verbis*:

“Art. 93 - ...

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

[...]

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

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

[...]

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

“Art. 309. 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:

[...]

§ 7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”

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

Convém salientar que, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenvolve parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

É indubioso que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Consigno que em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos.

Pelas razões expendidas, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar.

Voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

Irresignado, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário tempestivo, formulando de início, críticas à decisão proferida pela Junta de Julgamento Fiscal, mencionando suposta “...dissonância entre o precedente utilizado e o presente caso concreto”, em razão de a decisão ter sido supostamente amparada em inteligência e entendimento da legislação absolutamente ilegais, consignando que o Fiscal Autuante se utilizou da regra de quantificação da base de cálculo baseada no “custo de produção” prevista no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, para a apuração de exigência fiscal, a qual somente poderia ser aplicada nas operações de transferência cujos remetentes fossem industriais.

Dizendo dos “custos de produção” do Centro de Distribuição, na mesma linha, entende que para ser justificada a aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96, conforme consignado na decisão proferida no Resp nº 1.109.298 – RS, os seus Centros de Distribuição deveriam ser considerados como meros prolongamentos dos parques industriais dos estabelecimentos tidos por industriais.

Dizendo da nulidade do Auto de Infração, reitera que fora lavrado segundo o equivocado entendimento de que a Recorrente teria supervalorizado a base de cálculo em operações de remessa interestadual de mercadorias advindas de estabelecimentos próprios, fato este que teria ensejado à apropriação indevida de créditos de ICMS, com o consequente recolhimento a menor do ICMS.

Assevera que com base na peça de acusação, a apuração da exigência fiscal em tela utiliza, equivocadamente, a regra de quantificação da base de cálculo baseado no “custo de produção” prevista no artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, a qual somente poderia ser aplicada nas operações de transferência cujos remetentes são industriais e produzem as mercadorias.

Diz que a partir da análise do relatório de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, constatou que os Autuantes incluiria na autuação diversas operações realizadas com estabelecimentos remetentes das mercadorias que possuem natureza comercial/atacadista, que

não produzem a mercadoria, o que seria comprovado por documentos e pela planilha que elaborou e consta da peça de irresignação, na qual consta relação de estabelecimentos remetentes incluídos na autuação que possuem como atividade econômica o comércio atacadista, conforme cartões de CNPJ anexos e da Consulta Pública ao SINTEGRA.

E aduz:

“Para comprovar a alegação acima, a ora Recorrente relaciona na planilha abaixo os estabelecimentos remetentes incluídos na autuação que possuem como atividade econômica o comércio atacadista, conforme comprovado através dos anexos cartões de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e da Consulta Pública ao Cadastro do Estado da Bahia (SINTEGRA). (Doc. 02 - Impugnação)

CNPJ	Atividade	Estado remetente
20.730.099/0020-57	Comércio atacadista de carnes bovinas e suínas e derivados	PE
20.730.099/0044-24	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral	PR
20.730.099/0061-25	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral	SC
20.730.099/0051-53	Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral	SP

Como sabido, quando a remessa de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte advém de estabelecimento remetente atacadista, que não produz a mercadoria comercializada, tais como os estabelecimentos acima listados, a hipótese que deve ser aplicada é aquela prevista no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, para a quantificação da base de cálculo do ICMS, pautando-se no valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.”

Destaca o seu entendimento quanto a aplicação do disposto na regra prevista no artigo 13, § 4º, incisos I e II, da LC 87/96, transcrevendo o texto da norma e destacando o inciso I e afirmindo que para as saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, não apura a base de cálculo do imposto com base no custo de produção, nem conseguiria, mas sim utiliza o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o dispositivo legal mencionado acima.

Citando e transcrevendo o art. 18, RPAF, consigna que o critério utilizado pelos Autuantes relacionado à quantificação da base de cálculo baseado tão somente no “*custo da produção*” contamina todo lançamento, o que resultaria no reconhecimento de sua nulidade formal, entendido que não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Cita a doutrina e a jurisprudência deste Conselho.

Por fim, registra que o lançamento de ofício encontra-se eivado de vício de motivação, o que ensejaria a declaração de nulidade material.

No mérito, referente à transferência de mercadorias entre estabelecimentos de titularidade da Recorrente e buscando amparo no art. 155, II, da Constituição Federal, diz que apenas estaria obrigada a recolher o ICMS quando realizasse operação correspondente àquela descrita na norma constitucional, a qual exige, necessariamente, a circulação de mercadorias, o que difere completamente do simples deslocamento físico de bens entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, destacando que não ocorre o fato gerador do ICMS na mera transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo titular. Transcreve a Súmula nº 166, do STJ, a ementa da decisão no REsp nº 1.125.133 e o entendimento do STF, expresso na ementa da decisão do ARE 756636 AgR/RS e do RE 466526 AgR/GO, além de decisão do TJ-Ba - Apelação 032677-51.2012.8.05.0001.

Dizendo incontroversa a insubsistência do Auto de Infração, suscita a possibilidade de condenação em honorários para a Fazenda da Bahia na esfera judicial.

Quanto à formação do seu custo, de plano, aduz que não houve a supervalorização da base de cálculo, entendido que, em verdade, concorda com os Autuantes que a definição dos fatores de custo que compõem a base tributável do imposto é taxativa, e, desta forma, afirma que as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente.

Nessa linha, registra que a apuração da base de cálculo do ICMS definida pelo artigo 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, qual seja “*o custo da mercadoria produzida*”, possui como fonte a teoria contábil, especificamente a disciplina relacionada à formação do custo de produção industrial, estando relacionados todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados. Cita o art. 110, do CTN e o art. 290, do RIR/99, aduzindo que a planilha de custos apresentada à Fiscalização contém nada mais do que os fatores de composição do custo de produção apurados com base no Método de Custo Real por Absorção, nos termos definidos pela teoria geral da contabilidade, Lei nº 6.404/76 e artigo 290 do RIR/1999.

Quanto à Energia Elétrica, diz que a própria legislação de regência do ICMS reconhece que a energia elétrica consumida no processo industrial do estabelecimento é classificada como matéria-prima ou material-secundário, nos termos nos artigos 20 e 33, II, da LC nº 86/97.

Diz que fez vir aos autos laudos técnicos que comprovam o consumo da energia elétrica no processo industrial dos estabelecimentos industriais fornecedores, sendo demonstrada a precisa quantidade de energia elétrica empregada diretamente no processo industrial bem como a quantidade de energia utilizada nas áreas administrativas. Cita a doutrina e a jurisprudência, destacando a análise do conceito de industrialização previsto na Constituição Federal, bem como as características físicas inerentes ao produto “energia elétrica”, não há como um estabelecimento industrial ou equiparado a industrial adquirir tal mercadoria sem que a empregue em seu processo produtivo.

Dizendo do conceito de industrialização em face do caso dos autos, afirma que causa perplexidade o fato de o Autuante ter deixado de considerar como matéria-prima ou material secundário a energia elétrica classificada como custo de produção pelo estabelecimento remetente.

Também discorre sobre o Princípio da Não-Cumulatividade, afirmando que nas transferências de mercadorias entre os seus estabelecimentos industriais localizados em outros Estados para a Bahia, cuidou de apurar e recolher o ICMS nos exatos termos fixados pelas legislações de cada Ente, também registrando que “...nem todos os dispositivos citados no Auto de Infração como infringidos tem o condão de vedar, considerar indevido ou, ainda, determinar o estorno dos créditos destacados em documento fiscal idôneo e calculado de acordo com a legislação em vigor no Estado de origem”.

Diz do seu direito ao creditamento derivado da escrituração e lançamento do imposto devido pelas entradas de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação e o de escriturá-lo nos livros fiscais próprios, para abater do imposto cobrado nas saídas das mercadorias efetuadas pelo seu próprio estabelecimento, também dizendo da impossibilidade de se glosar os créditos apurados na autuação fiscal.

Diz que é inviável a manutenção do Auto de Infração em discussão, entendendo que glosar créditos calculados nos termos da legislação aplicável à operação realizada causa, indubitavelmente, inaceitável insegurança jurídica e contrariedade ao interesse público.

Registra que para a hipótese de afastamento da preliminar de nulidade e manutenção do Auto de Infração, à vista da complexidade da matéria em debate relativa às operações realizadas com estabelecimentos remetente industriais, em face do grande volume de documentos, em nome do princípio da verdade material, entende que se mostra imprescindível para o deslinde da demanda, a realização de perícia contábil.

Formula pedido de Perícia Contábil e junta quesitos e indica como Assistentes Técnicos os Srs. Renato Maurício Porto Reis, brasileiro, contador inscrito no CRC/MG sob o nº 033005/0-2 – TSP e Felipe Teixeira Porto Reis, brasileiro, contador inscrito no CRC/SC sob o nº 266.980, ambos Sócios da Porto & Reis Perícias Contábeis e Consultoria S/S LTDA., com endereço na Av. São Gabriel, 333, CJ 172, Jardim Paulista, CEP nº 01435-001, São Paulo/SP.

Por derradeiro, requer seja declarada nula a decisão de primeira instância, tendo em vista que a

mesma incorreu em cerceamento ao direito de defesa, indeferindo a perícia requerida, além de pugnar pela nulidade do Auto de Infração e, no mérito, pela sua improcedência.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver procedido à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Há anotação no Auto de Infração de que se trata de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, em consonância com detalhamento registrado no corpo do Auto de Infração – mercadorias oriundas dos estabelecimentos industriais que as produziram (cálculo com base nos custos).

Inicialmente, tendo em vista que a Recorrente requereu expressamente pedido de realização de perícia contábil para o deslinde da demanda, devo registrar que essa questão foi discutida neste Conselho, em Pauta Suplementar, sessão realizada em 29/11/2017, onde se decidiu que os elementos trazidos aos autos são suficientes para julgamento do presente apelo recursal.

Portanto, considerada despiciente a realização da diligência e como comungo com o entendimento que a questão jurídica posta na decisão recorrida pode ser devidamente avaliada com as informações constantes no PAF, passo a julgar o mérito.

Assim, vejo que a matéria trazida aos autos, em verdade, discute a aplicação do disposto no art. 13, §4º, incisos I e II, da LC 87/96, cujo núcleo do seu teor a seguir transcrevo:

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;

Entendido que o Fisco, por meio do autuante e da Junta de Julgamento Fiscal e também da PGE/PROFIS, alinharam entendimento de que as transferências de mercadorias de estabelecimento fabricante e de Centros de Distribuição são equiparadas para efeito de determinação da base de cálculo sobre o qual deverá incidir o ICMS. De outra banda, o entendimento da recorrente é no sentido de que a definição dos ditos valores é feita de maneiras distintas, com fundamento no dispositivo legal acima mencionado.

É de grande relevância sublinhar que o texto de regência da matéria discutida, no entendimento desse Relator, é de clareza solar quando trata e **distingue** as operações de saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, ou seja, a definição da base de cálculo do imposto é segregada pelos incisos I e II, entendido que as origens das mercadorias – estabelecimento fabricante e Centro de Distribuição – devem ter apuração de preços diferenciadas em razão de cada uma das possibilidades previstas na legislação.

Isto, no nosso entendimento é pacífico e indiscutível, basta uma leitura rápida para se chegar à mesma conclusão.

Mesmo sendo clara a interpretação do dispositivo da LC nº 87/96, vencida esta parte, por mero exercício de especulação em derredor de possível futura discussão, ainda nos depararíamos com a necessária definição do que seria “*entrada mais recente*”, o que nem de longe tem definição

clara, bem como restaria pendente de definição do que estaria englobado nas rubricas matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que não se tem parâmetro definido para tanto, eis que existe o parâmetro contábil e aquele que impõe o fisco e que tem bases pouco claras.

O fato é que a norma insculpida na Lei, deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da indústria para CD.

A interpretação dada pela Decisão recorrida, a meu ver, está equivocada, ao considerar, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Quanto a arguição de nulidade apontada pela Requerente, feitas as considerações iniciais e valendo-me do disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que diz que: *"quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta"*, passo à análise fulcral do lançamento, e que envolve a correta constituição da base de cálculo do imposto que se exige em razão das transferências em tela.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelos fiscais autuantes, a Recorrente defende-se, reiteradamente, aduzindo que as transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de outros "CD's - Centros de Distribuição", que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris, e que nesta condição a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 estaria equivocado, pois, estaria sendo considerado o *"custo de produção"* ao invés do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Registre-se, mais uma vez, que a LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

"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;"

Quanto ao Auto de Infração, convém destacar que os autuantes expressaram que a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, teria sido baseada nos custos de produção e que teria sido efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

Faz-se necessário na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias.

Os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que definitivamente não pode ser feito, pacífico que é o entendimento de que são distintos e recebem

tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96.

Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos inciso I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, o fato gerador se concretizou nas operações de transferências realizadas entre os Centros de Distribuição e o estabelecimento autuado, também Centro de distribuição, apesar da base de cálculo do imposto exigido ter sido constituída com fundamento no inciso II do §4º do Art. 13, onde a base de cálculo do imposto na situação concreta é definida com base no custo de produção, sugerindo, ou melhor, afirmando, que as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos fabris.

Saliente-se que não se discutiria a acusação fiscal se efetivamente as mercadorias tivessem sido remetidas dos estabelecimentos que as teriam produzido, pois, própria seria a aplicação do dispositivo da norma utilizado na lavratura do Auto de Infração (art. 13, §4º, II, da LC 87/96). Entretanto, a realidade fática é outra e, à luz dos fatos, não poderiam os fiscais autuar a Recorrente estabelecendo como base da exigência os custos de produção quando as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos não fabris, porque ferem o princípio da legalidade - tipicidade tributária (descompasso e desconformidade entre o fato concreto e o tipo legal previsto na norma).

Há que ser lembrado e registrado que antes de haver transferências entre os estabelecimentos (CD e autuada), houve operações de transferências entre a indústria e os CD's, o que nos remete ao fato de que também houve agregação de custos e que bem por isso deve ter havido a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos, o que resultaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, mantida a autuação estaria a Recorrente a ser exigida do mesmo tributo duas vezes.

Relevante consignar que esta Câmara de julgamento, alinhada ao disposto na LC 87/96, tem entendido que existem efetivamente duas formas de apuração, baseadas nas entradas mais recentes e no custo de produção, tanto assim que por diversas vezes converteu PAF's em diligência para, com base apenas nas transferências interestaduais efetuadas diretamente entre os estabelecimentos fabricantes da autuada e a filial situada no Estado da Bahia, elaborar novo demonstrativo fiscal, indicando os valores passíveis de exigência de ICMS.

Por tudo o quanto dito, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, haja vista que a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que concluo que é totalmente insubstancial a exigência fiscal.

Entendendo também tratar-se de vício não passível de saneamento, sob o ponto de vista da possibilidade de "*conserto*" da peça acusatória, pois, tal investida representaria, inexoravelmente, uma nova ação fiscal.

Vale destacar que em relação a questão levantada pela Recorrente quanto à aplicação da Sumula nº 166, para alegar a não ocorrência de fato gerador de ICMS, comungo com o entendimento que não se aplica nas operações interestaduais.

Concluindo, em face do fato de que a matéria central não diz respeito ao alargamento da regra matriz prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois a essência da discussão - aplicação da Norma ao fato -, suplanta a esta, na medida em que, em verdade, trata-se de aplicação na norma em

dissonância com os fatos na determinação da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Inicialmente registro que a divergência em relação ao voto do sr. Relator está adstrita às questões de mérito relacionadas a composição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pela empresa promovidas a partir dos Centros de Distribuição da recorrente para a sua filial localizado no território do Estado da Bahia.

Passo a abordar doravante a alegação recursal atinente à aplicação ao caso em exame das disposições do inc. I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96. Entende o contribuinte que nas operações originárias de seus Centros de Distribuição o critério para a determinação da base de cálculo não deve partir dos custos de fabricação, envolvendo a soma dos itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento. Sustenta a defesa que as operações em exame atraem a regra atinente à valoração “*correspondente à entrada mais recente*”.

O tema pela sua complexidade exige uma breve descrição das operações envolvidas.

A recorrente possui no território nacional, segundo consta no seu site (www.brf-global.com), 35 (trinta e cinco) unidades produtivas (estabelecimentos industriais) e 20 (vinte) Centros de Distribuição. Transfere as mercadorias produzidas para diversas filiais diretamente de suas fábricas ou através dos Centros de Distribuição, dado o grande volume de mercadorias que produz e que são comercializados em todo o território nacional. Segundo consta das informações prestadas pelo contribuinte aos autuantes e confirmadas nas suas intervenções neste PAF, por ocasião da defesa e da interposição do recurso, nas remessas com origem nos Centros de Distribuição com destino à filial da Bahia a empresa autuada utilizou na composição da base de cálculo do ICMS o “**valor correspondente à entrada mais recente**”, adotando o critério fixado no art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96.

A autuação, por sua vez, sustenta que tanto nas operações originárias das unidades fabris da empresa como aquelas provenientes de Centro de Distribuição das suas fábricas, a base de cálculo deve ser composta tão somente pelos elementos de custos de fabricação, envolvendo os itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, razão pela qual fizeram aplicar neste caso as disposições do inc. II, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96.

Argumenta a apelante que a adoção do critério de quantificação da base de cálculo a partir dos custos de produção elencados no art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, invalida todo procedimento fiscal, tornado nulo o ato de lançamento de ofício que resultou na cobrança impugnada, além da decisão de piso que o confirmou. As invalidades suscitadas se confundem com o mérito da autuação e serão apreciadas por este julgador de forma conjunta (invalidades e mérito).

O cerne da controvérsia, portanto, gravita em torno do critério de quantificação da base de cálculo quando as remessas de produtos industrializados que tiveram por origem Centros de Distribuição vinculados aos estabelecimentos fabricantes dos produtos transferidos o que demanda interpretação da totalidade das disposições contidas no artigo 13, § 4º, da LC 87/96, com a seguinte redação:

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.

De início, cabe consignar que a base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico praticado (artigo 13, inc. I, da LC 87/96). No entanto, o § 4º do referido dispositivo previu bases de cálculo específicas para as situações envolvendo saídas de mercadorias pertencentes ao mesmo titular para estabelecimentos situados em outros Estados. Em tais operações incorre transferência da titularidade jurídica - posse ou propriedade da mercadoria - já que a pessoa jurídica é a mesma, inexistindo neste caso o critério 'preço', a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação.

Uma das funções da Lei Complementar no sistema tributário é veicular regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade, em relação a definição de fato gerador, base de cálculo e arrecadação do ICMS.

Dentro desse escopo e desempenhando o papel de norma estruturante do sistema tributário nacional, a regulação normativa das operações de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja, no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

Importante destacar ainda que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é afinal, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio da não cumulatividade do imposto (sistema de compensação do imposto). Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais estruturantes emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS. Em relação à atividade industrial determinou que a base de cálculo deve ser composta pela soma dos itens *matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o estado consumidor.

Assim, nas situações envolvendo transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte a interpretação da norma relacionada à formação da base de cálculo deve ser **restrictiva**, já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o *quantum a ser recolhido em cada unidade federada envolvida na operação*.

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo os Estados e o Distrito Federal competência para instituir e regular normativamente o ICMS, devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é

que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, (*matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*), objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o estado consumidor. Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes de custos citadas no texto normativo não são exemplos de custos (entendido aqui na sua totalidade), mas se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Outro aspecto a ser observado são os incisos do § 4º que remetem sempre à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo na sua totalidade: no inciso I, cuidou da atividade mercantil, no inciso II, estabeleceu regras para atividade a industrial e, no III, voltou-se à atividade de produção de produtos primários.

No caso em exame, a atividade realizada pelo sujeito passivo, ora autuado, é a industrial. O desmembramento da atividade empresarial em unidades voltadas precipuamente à transformação de matérias primas e outras dedicadas com exclusividade ou quase que totalmente à distribuição das mercadorias fabricadas pelo mesmo contribuinte não descaracteriza o fato de que a empresa, no seu conjunto, desenvolve atividade de fabricação de mercadorias para posterior revenda.

Os Centros de Distribuição da BRF S/A (SADIA), ora autuada, na específica situação descrita nos autos, não ostentam natureza tipicamente mercantil, pois estes não adquirem produtos de terceiros para posterior revenda. Constituem, na verdade, apêndices do parque industrial da empresa recorrente, fases da sua cadeia produtiva, deslocados fisicamente apenas para aumentar a eficiência das atividades de produção e da comercialização dos produtos fabricados.

Há que se observar mais uma vez, que um dos objetivos das normas positivadas nos incisos do art. 13 da LC 87/96 foi evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Tratando-se de transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio em derredor do imposto a ser recolhido no Estado de origem e no Estado de destino das mercadorias. Assim se o mero desmembramento da atividade empresarial pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo e o acirramento da “guerra fiscal”. Além disso, se a base de cálculo nas operações promovidas pelo Centro Distribuidor da fábrica for o valor da entrada mais recente, seria concedido ao sujeito passivo a possibilidade, por um ato exclusivo de sua vontade, direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza do espírito das normas estruturantes da LC 87/96. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do valor do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, seja por razões de ordem logística ou visando melhor eficiência da atividade empresarial não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem definir os critérios de repartição das receitas tributárias do ICMS entre os sujeitos ativos envolvidos na operação.

Portanto, pelas razões acima apresentadas, não acolho o pedido de contribuinte de aplicação da norma do art. 13, § 4º, inc. I, da LC 87/96, para a composição da base de cálculo a partir do valor da entrada mais recente. Nas operações de transferências interestaduais de mercadorias produzidas/fabricadas pela empresa, ainda que realizadas através de seus Centros de Distribuição, aplica-se a regramento previsto no art. 13, § 4º, inc. II, devendo a base de cálculo ser estruturada a partir dos custos de produção, compreendendo a soma dos itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento. Entendo, portanto, que as premissas jurídicas fixadas pelo STJ, no Resp 1.109.298-RS estão corretas e servem precedente jurisprudencial a nortear os operadores do direito na solução das demandas tributárias envolvendo a situação em exame.

Passo agora a examinar o pedido subsidiário da recorrente, no sentido de que se afastada a tese defensiva de aplicação do custo correspondente à entrada mais recente, seja considerado como parte integrante do custo industrial as despesas incorridas com energia elétrica.

Sob os aspectos contábil e legal observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Fazendo um paralelo com o caso concreto em exame, na produção industrial dos produtos alimentícios fabricados pela BRF (BRASIL FOODS S/A), as carnes e demais produtos comestíveis derivados da abate de animais constituiriam as principais matérias-primas a serem processadas nas unidades fabris da empresa. Já os condimentos aplicados na conservação dos produtos alimentícios seriam os materiais secundários. As embalagens seriam as caixas e os plásticos destinados a acondicionar os produtos resultantes da fabricação (carnes processadas, miúdos etc). Porém todos esses elementos vão compor fisicamente o produto final, a ele se incorporando, enquadrando-se perfeitamente nas rubricas contábeis “matéria-prima”, “material secundário” e “acondicionamento”.

Nesse contexto, as energias, a exemplo da energia elétrica, a depreciação e os demais custos indiretos de fabricação, a exemplo dos gastos com manutenção, não estão albergados no conceito de matéria-prima, material secundário e acondicionamento (embalagens). As 4 (quatro) classes de custos listadas no texto da LC 87/96, por sua natureza material ou tangível, se incorporam aos produtos finais resultantes do processo fabril. Corroborando este entendimento cito trechos do livro *“Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”*, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*

(Ob. cit. 6^a ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Nessa linha de entendimento, a depreciação, por exemplo, corresponde à diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, nada tem haver com os gastos vinculados aos itens que são incorporados ao produto final (matérias-primas, material secundário e embalagens). Mesmo sendo computada a depreciação no custo dos bens utilizados na produção (máquinas, equipamentos, ferramentais), esse item do custo industrial não se confunde com aqueles vinculados aos bens tangíveis destinados a serem empregados ou consumidos na atividade de produção de mercadorias destinadas a posterior venda ou para uso próprio da sociedade empresária.

Em relação à energia elétrica, não há como se negar que no processo fabril da autuada constitui item seu o qual não se verificaría o processo industrial, seja com elemento motriz das máquinas e equipamentos ou mesmo no resfriamento e conservação dos produtos alimentícios fabricados,

que são por natureza perecíveis. Porém a energia elétrica não é matéria-prima ou mesmo material secundário, visto que não se incorpora fisicamente ao produto final.

O contribuinte, ao abordar a questão atinente à incorporação dos gastos com energia elétrica na formação da base de cálculo a partir de custos industriais, tentou estabelecer relação de pertinência entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a correspondente estruturação da base de cálculo nas transferências de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral e em especial da ENERGIA ELÉTRICA para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA é parte integrante do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e a exclusão desse item da composição do custo de transferência não contraria o princípio da não-cumulatividade. Nesta perspectiva, o direito ao crédito fiscal em relação à energia elétrica é passível de compensação com débitos de ICMS no estabelecimento fabricante. O que o legislador complementar vedou foi a inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de produtos industrializados.

É importante mais uma vez destacar, para fins exemplificativos, que inexiste relação de correspondência entre o direito ao crédito de ICMS e a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais. O legislador da LC 87/96 ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base imponível nessas operações fez a inclusão, por exemplo, no inciso II, do item MÃO-DE-OBRA e essa rubrica contábil não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Ainda no mérito observo que a linha interpretativa adotada pela empresa recorrente para definir e estabelecer o alcance das expressões matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento teve por parâmetro um procedimento hermenêutico de ampliar aqueles conceitos de natureza contábil para neles albergar todos os elementos de custo industrial da empresa. Para tanto o contribuinte fez uso do recurso da analogia, integrando definições contidas em outras normas vigentes no ordenamento jurídico nacional, a exemplo das Leis das Sociedades Anônimas e Regulamento do Imposto de Renda de competência da União. Ocorre que esse recurso hermenêutico não pode ser acolhido no caso concreto em exame, visto que os elementos de custos nominados no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 foram ali firmados com o propósito de estabelecer o “*quantum*” de imposto seria destinado ao estado de origem e ao estado de destino das mercadorias produzidas, de forma a se garantir uma justa repartição da receita tributária entre as unidades federadas envolvidas na operação. Frise-se ainda que ICMS mesmo sendo um tributo de amplitude nacional, a competência para a sua instituição e cobrança nos termos da Constituição Federal (art. 155, § 2º, inc. II) foi conferida aos Estados Membros e ao Distrito Federal, devendo prevalecer nessa perspectiva, na definição dos itens integrantes do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96 a linha interpretativa pela literalidade e taxatividade daqueles elementos nominados no texto legal e os parâmetros conceituais firmados pela ciência da contabilidade.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na ação fiscal, que procedeu ao estorno dos créditos fiscais de ICMS vinculados às rubricas “ENERGIA ELÉTRICA, MANUTENÇÃO, RECUPERAÇÕES, DEPRECIAÇÃO, e OUTROS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO”, em razão dos mesmos não fazerem parte do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, compreendendo os itens: *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento*.

Nessa diretiva destaco que é pacífica a jurisprudência deste CONSEF-Ba conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda

que contra a empresa recorrente houve a lavratura de outros Autos de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisão no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96 não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a serem aplicados nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. A título de exemplo cito a decisão proferida no PAF nº 206891.0028/14-1, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0324-12/15**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA TITULARIDADE, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma titularidade, na hipótese em que a remetente é fabricante, 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. Rejeitadas as preliminares de nulidade e a prejudicial de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

Na mesma diretiva do CONSEF e precedendo as manifestações deste órgão administrativo, as decisões originárias do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

Ainda, na mesma trilha da jurisprudência administrativa e judicial, a manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

Consta da p. 6 deste Parecer originário:

[...] Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.

Já na página 7 está registrado:

[...] Em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Pelas razões retro expostas não acolho no mérito a pretensão apresentada pela recorrente no sentido de considerar a energia elétrica como parte integrante do custo industrial, na formação da base de cálculo relativamente às operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O regramento contido 13, §4º, II, da LC 87/96, não comporta interpretação ampliativa.

Destaco por fim que comungamos integralmente com o inteiro teor do voto proferido pelo eminentíssimo Relator, Consº José Carlos Rodeiro, no sentido do não acolhimento das demais questões suscitadas na peça recursal, atinentes ao pedido de realização diligência/perícia, as alegações de nulidade do Auto de Infração e da Decisão da JJF e o entendimento da recorrente pela aplicabilidade da Súmula 166 do STJ (Superior Tribunal de Justiça) às operações objeto do presente lançamento.

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantendo a decisão de piso pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO (Atinente à energia elétrica)

O presente Auto de Infração foi lavrado contra o contribuinte sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência com base de cálculo fixada no

Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996. Trata-se de operações com mercadorias fabricadas por estabelecimento de mesma titularidade da autuada.

O Recorrente alegou que todas as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, são custos que integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente. Alegou que a este julgador não há dúvida que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguida a orientação legal ora citada.

Dessa forma, não tenho como acatar a tese da Recorrente que sem embasamento requereu que fossem considerados todos os custos incorridos na produção, pois sabemos que na rubrica de “custos” constam todos os valores pagos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual como permissivo de crédito.

Todavia, em seu voto, o i. Relator, não assistiu razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica e por este motivo me manifesto contrário a condução de seu voto, pelas razões que exponho.

A energia elétrica consumida em um estabelecimento industrial constitui elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o Art. 93, §1º, Inciso I e alíneas do RICMS/BA, estes que tratam das hipóteses de crédito para as mercadorias destinadas a industrialização, produção, dentre outras, que sejam consumidas nos processos ou integrem o produto final.

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica no 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 como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de 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.

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.

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 indispesável 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3050/16-4**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.549.539,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO*– Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Tiago de Moura Simões*, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos

VOTO VENCIDO – Conselheiros: José Carlos Barros Rodeiro, Paulo Sérgio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2017.

MAURICIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

TOLSTOI SEARA NOLASCO - VOTO VENCEDOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS