

PROCESSO - A. I. N° 206891.0045/14-3  
RECORRENTE - BRF S.A. (BRASIL FOODS S/A.)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0092-04/15  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - PUBLICAÇÃO: 28/12/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0447-12/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais de produtos fabricados, entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, a base de cálculo é o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96. Cálculos efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência e das normas contábeis. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou procedente o Auto de Infração lavrado em 28/11/2014, para exigir ICMS em decorrência da 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. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro do exercício de 2010. Valor principal exigido - R\$5.578.417,94, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Consta na descrição dos fatos que a exigência fiscal foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pela própria empresa, fornecida em meio físico e em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, envolvendo as seguintes rubricas: *matéria-prima, ingredientes, material secundário, embalagens, recuperações, mão-de-obra, depreciação, manutenção, energia e outros custos indiretos*.

Para a determinação correta da base de cálculo foram expurgadas da base de cálculo das transferências interestaduais as seguintes rubricas: *depreciação, energia elétrica/outras e gastos gerais de fabricação – GGF (manutenção e outros)*, por não integrarem a *matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento*. Os autunes sustentam que os elementos excluídos não integram o descritivo contido no texto do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Após essas exclusões foi elaborado “DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA (TRANSFERÊNCIAS DAS FÁBRICAS QUE PRODUZIRAM O PRODUTO)”, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 13 a 25 dos autos e CD anexo (fl. 12).

A 4ª JJF, através do Acórdão nº 0092-04/15 (fls. 827/836), decidiu a lide administrativa, na 1ª instância de julgamento, proferindo o voto a seguir transscrito, pela procedência do Auto de Infração:

**VOTO da JJF**

*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 N° 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 defensor 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: margarinas 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.*

Inconformado com a r. decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em petição apensada às fls. 848/881, subscrita por advogado devidamente habilitado através do instrumento anexado às fls. 885/886 deste PAF.

Após fazer uma síntese das razões que conduziram à lavratura do Auto de Infração e das motivações de que se valeu o julgador de 1<sup>a</sup> instância para manter a exigência fiscal, a recorrente voltou a suscitar a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento ao direito de defesa, sob o argumento que a partir da leitura dos preceitos normativos apontados como supostamente violados – artigos 93, §5º, II, 97, VIII, e 124, do RICMS-BA/97 –, não é possível se confirmar com 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, acabou por dificultar o exercício do seu direito de defesa. Afirmou 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 das alíquotas. Disse 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 quanto à invalidade do lançamento transcreveu na peça recursal decisão originária deste Conselho de Fazenda (Acórdão 4<sup>a</sup> JJF, nº 1320/99). Fez 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 Decreto nº 7.629/99) para embasar seu pedido de anulação do lançamento em exame.

No mérito, ao discorrer acerca dos elementos de custos que devem compor a base de cálculo do ICMS, reproduziu o inteiro teor do disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, e, em seguida, afirmou 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, frisou que os dados da contabilidade devem ser considerados quando da análise jurídica das normas que regulam a formação dos custos de fabricação. Reproduziu na peça recursal trechos de livros de contabilidade, com destaque para o Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações, de autoria de Sérgio Iudícibus e outros e o conteúdo do Pronunciamento Técnico CPC 16.

Sustenta com base na literatura técnica mencionada 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.

Fez, em seguida, referência à legislação do IPI e do Imposto de Renda para afirmar 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, portanto, que 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 que, frente a esse contexto, a autuação não procede, diferentemente do que foi exposto na Decisão recorrida.

Argumentou, mais à frente, 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. Citou decisão proferida neste Conselho de Fazenda sobre o direito ao crédito fiscal de ICMS atinente à energia elétrica (Acórdão nº 0128/01).

Destacou ainda que 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.

Em seguida a recorrente destacou 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. Ressaltou que, no entanto, os fatos determinantes da glosa de créditos no caso concreto não guardam similaridade com a situação examinada naquele caso pelo STJ. Afirmou que a glosa de créditos de ICMS relacionados com o 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. Disse em síntese que a Administração Pública deve pautar seus atos pela moralidade e eficiência não podendo utilizar como fundamento implícito seus atos um julgado que teria sido formado em caso análogo, quando em verdade essa interpretação judicial não utilizou a mesma base fática daquela verificada no caso concreto.

Afirmou também 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. Frisou 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. Discorreu sobre esse referido princípio, reproduziu dispositivos legais e citou farta doutrina relacionada a essa temática. Frisou 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.

Mencionou 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.

Todavia a Decisão recorrida apontou que esse fato “*não é capaz de desconstituir da 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*”. Argumenta que o Acórdão recorrido desprestigiou o princípio da legalidade, pois nessa hipótese de transferências a partir dos centros de distribuição da empresa industrial, descabe aplicar o critério fixado pelo art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96, mas sim aquele previsto no inciso I desse mesmo preceito, o qual determina que o valor da base de cálculo de transferência deverá corresponder à entrada mais recente da mercadoria e não aqueles que considera os elementos invocados pela norma infralegal (a Instr. Normativa 52/2013).

Citou como precedente administrativo a corroborar esse entendimento o Acórdão deste CONSEF de nº 0064-02/13.

Entende, portanto, que se impõe a reforma da Decisão recorrida e o consequente cancelamento da autuação, ao menos quanto às operações que tiveram como remetentes os estabelecimentos distribuidores citados, às quais não se aplica a metodologia utilizada pelos autuantes, mas sim aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Em razões subsidiárias e na hipótese de manutenção do lançamento, a recorrente pede a este órgão de julgamento que afaste a multa aplicada, no patamar de 60%, pois a mesma, nesse patamar, possui caráter confiscatório, ofendendo, assim, o disposto no art. 150, inc. IV, da Constituição Federal. Aduziu que a referida multa equivale a R\$3.347.050,72, o que representaria um valor exorbitante, que ocasionará comprometimento do patrimônio empresarial caso seja confirmada, já que ensejará o desvio de recursos financeiros da sua atividade produtiva para o enriquecimento ilícito do Erário. Discorreu, em longo arrazoado, acerca do princípio do não confisco e transcreveu, na peça recursal, trechos de jurisprudência originária do Supremo Tribunal Federal e doutrina acerca desse tema. Pede que essa parcela da autuação, relacionada a penalidade, seja integralmente cancelada.

Ao finalizar a peça recursal o contribuinte pede que seja dado PROVIMENTO ao seu apelo com o consequente cancelamento do Auto de Infração. Subsidiariamente, caso não seja acolhida a exclusão da cobrança do imposto, pede que 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.

A Procuradoria do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), através do Parecer acostado às fls. 914/923 dos autos opinou pelo conhecimento e não provimento do recurso.

## VOTO

No Auto de Infração em lide a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias industrializadas com o uso de base de cálculo superior a estabelecida em Lei Complementar nº 87/96.

Consta na descrição dos fatos que a exigência fiscal foi baseada na planilha de custos de

produção apresentada pela própria empresa, fornecida em meio físico e em meio magnético, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, envolvendo as seguintes rubricas: *matéria-prima, ingredientes, material secundário, embalagens, recuperações, mão-de-obra, depreciação, manutenção, energia e outros custos indiretos*.

Para a determinação correta da base de cálculo foram expurgadas das transferências interestaduais as seguintes rubricas: *depreciação, energia elétrica/outras e gastos gerais de fabricação – GGF (manutenção e outros)*, por não fazerem parte dos itens *matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento*. Os autuantes sustentam que os elementos excluídos não integram o descriptivo contido no texto do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Após essas exclusões foi elaborado “DEMONSTRATIVO DE ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA (TRANSFERÊNCIAS DAS FÁBRICAS QUE PRODUZIRAM O PRODUTO)”, cujo conteúdo se encontra reproduzido às fls. 13 a 25 dos autos e CD anexo (fl. 12).

O recorrente suscitou, de início, a nulidade do lançamento fiscal argumentando que existe incongruência entre a fundamentação legal do lançamento e o relato fático descrito na peça acusatória. Afirmou que a autuação consistiu no creditamento indevido por força da aquisição de mercadorias em outras unidades da Federação em valor superior ao estabelecido em lei complementar e que o relato fático diz respeito à utilização de base de cálculo (custo das mercadorias) em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em valor superior ao devido. Foi arguida, portanto, a existência de vício insanável do lançamento por ausência de vinculação ou pertinência entre a fundamentação legal apresentada no corpo da peça acusatória e relato fático descrito pelos autuantes no Auto de Infração.

Observo, entretanto, que há na peça acusatória a descrição detalhada do fato considerado infração, relacionado à utilização de crédito fiscal em valor superior ao permitido na legislação e essa descrição assegurou ao contribuinte a possibilidade do exercício do direito de defesa e do contraditório. No caso em exame, conforme já exposto acima, os estabelecimentos remetentes, situados em outras unidades da Federação, em operações de transferências de produtos industrializados produzidos em suas unidades fabris, em transferências diretas ou através de seus Centros de Distribuição (CD's) procederam à inclusão na base de cálculo das referidas operações, elementos de custos que no entendimento dos autuantes não estão contemplados na enumeração taxativa contida no texto da LC 87/96, na redação do art. 13, § 4º, inc. II. A exclusão de parcelas não integrantes daquelas 4 (quatro) rubricas contábeis (*matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento*), compreendendo, no caso em exame, os custo incorridos com *depreciação, energia elétrica/outras e gastos gerais de fabricação – GGF (gastos com manutenção e outros)*, correspondeu exatamente ao montante de ICMS que foi lançado no Auto de Infração. O expurgo de todos aqueles elementos de custo da base imponível do ICMS, nas transferências dos produtos fabricados pela BRF S/A para a unidade da empresa localizada na Bahia foi, portanto, fartamente explicada e documentada no corpo do Auto de Infração e nas planilhas que o compõem, constituindo partes integrantes e inseparáveis do ato de lançamento. A questão relacionada ao erro ou acerto do enquadramento normativo do fato tributável no Auto de Infração não impediu o contribuinte de exercer o seu direito de defesa, visto que nem mesmo no processo civil, envolvidos em maiores formalidades em comparação processo administrativo, o juiz da causa indefere a inicial ou determina o arquivamento da contestação se partes (autor ou réu) fizerem invocação errônea da norma legal. Conforme leciona Humberto Theodoro Júnior, no clássico livro “Curso de Direito Processual Civil, vol. I, 58ª edição, Forense, pág. 777, “... *O importante é a revelação da lide por meio da exata exposição do fato e da consequência jurídica que o autor pretende atingir. Ao juiz incumbe solucionar a pendência, segundo o direito aplicável à espécie.*

Por sua vez a questão suscitada pela recorrente tem previsão expressa no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (RPAF), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, que estabelece em seu art. 19 que ainda que houvesse enquadramento normativo ou mesmo equivocado da

infração, essa desconformidade não implicaria em nulidade do ato de lançamento, desde que pela descrição dos fatos ficasse evidentemente o correto enquadramento da infração. Pelas razões acima expostas, rejeito essa preliminar de nulidade.

Suscitou ainda o contribuinte a nulidade da autuação ao argumento de utilização indevida da alíquota de 17%, pois as operações objeto do estorno de crédito, originárias em outras unidades da Federação, foram tributadas à alíquota de 12% ou 7%. No caso em exame essa desconformidade é apenas aparente, em nada afetando o valor do crédito tributário reclamado através do Auto de Infração. Senão vejamos. Conforme já destacado acima, os valores autuados decorreram do aproveitamento a maior de crédito fiscal de ICMS no estabelecimento da empresa localizado neste Estado em razão dos estabelecimentos remetentes terem incluído na base de cálculo da operação de transferência, valores que não estariam albergados nas rubricas contábeis matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. A exclusão de parcelas não integrantes daquelas 4 (quatro) rubricas, compreendendo os custo incorridos com *depreciação, energia elétrica/outras e gastos gerais de fabricação – GGF (gastos com manutenção e outros)*, correspondeu exatamente ao montante de ICMS que foi lançado no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, não se podendo afirmar os cálculos efetuados pelas autoridades fazendárias, responsáveis pela ação fiscal, são obscuros ou estão em desconformidade com os fatos apontados e narrados na peça acusatória. Não há na peça de lançamento, no tocante a totalização ao ICMS estornado da conta corrente fiscal do estabelecimento destinatário localizado na Bahia, nenhum elemento estranho às rubricas contábeis que foram excluídas da base de cálculo de transferência. Outro aspecto relevante e que foi destacado na decisão de piso está relacionado ao Sistema Informatizado de Emissão de Autos de Infração adotado no Estado da Bahia (SEAI) que mesmo tomando por base os valores corretamente apurados do imposto nos papéis de trabalho da auditoria fiscal, que são transportados para o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, utilizava nas operações internas, como parâmetro uniforme, a alíquota de 17%. Todavia, essa desconformidade no tocante à utilização da alíquota interna vigente na Bahia à época da ocorrência dos fatos geradores não alterou o “*quantum*” de imposto que foi exigido do contribuinte, que no caso em exame, está em conformidade com o Demonstrativo juntado às fls. 14 a 25 dos autos e na planilha reproduzida na mídia digital entregue ao sujeito passivo (CD anexo, fl. 12).

Ademais, o vício aparente de desconformidade das alíquotas apontada na peça recursal não impedi que o contribuinte exercesse, em sua plenitude, o seu direito de defesa, inclusive ingressando nas razões mérito. Não se decreta nulidade sem que se verifique prejuízo processual para a parte que a alega. Pedido de Nulidade também rejeitado

Superados os vícios formais apontados na peça recursal passo doravante enfrentar as questões de mérito.

Inicialmente passo a abordar a alegação recursal atinente à aplicação ao caso em exame das disposições do inc. I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96, no tocante às operações originárias de transferências dos Centros de Distribuição da empresa para a filial situada na Bahia. Entende o contribuinte que nas operações originárias de seus Centros de Distribuição o critério para a determinação da base e 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](http://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 que suas fábricas ou através dos Centros de Distribuição, dado o grande volume de mercadorias de 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.

Neste processo observo ainda que foram anexadas cópias de notas fiscais de transferências para a filial Bahia, revelando que as operações autuadas tiveram origens em estabelecimentos da BRF, localizados em diversas unidades federadas, entre elas, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Paraná, Minas Gerais, Pernambuco e Goiás, em cujos documentos fiscais foi consignado que a operação se referia à Transferências de Produção do Estabelecimento – CFOP 6151 (doc. fls. 31 a 45).

O cerne da controvérsia, portanto, gravita em torno do critério de quantificação da base de cálculo quando a 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 inocorre 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 a final, 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 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 estrutantes 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 é os incisos do § 4º 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, 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 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.

Nesse sentido a legislação referenciada pela autuada na peça recursal originária do Estado de São Paulo, contida na Decisão Normativa CAT nº 5, de 15/06/2005, que oficializa entendimento fiscal de que o disposto na LC 87/96 é meramente exemplificativo, admitindo adição, para fins de composição da base de cálculo, de outros elementos além daqueles enumerados de forma expressa na Lei, por se tratar de legislação infraconstitucional, não pode se contrapor ou contraditar as normas estruturantes da Lei Complementar, que têm por fundamento de validade o texto constitucional – ignorando-as ou interpretando-as de tal modo a alterar substancialmente o seu conteúdo. Do contrário teríamos o completo esvaziamento, por via reflexa, do comando constitucional (art. 146, III, “a” e art. 155, II c/c o seu § 2º, inc. XII, letra “c”), com a flexibilização das rígidas diretrizes fixadas pela Lei Maior para o sistema tributário nacional. Assim é manifestamente ilegal e ofensiva à CF/88 a interpretação construída a partir da edição da Decisão Normativa CAT nº 05, norma utilizada pela recorrente no sentido de amparar a sua pretensão de afastamento da exigência fiscal em lide.

Portanto, pelas razões acima expostas, 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 procedente 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 com parte integrante do custo industrial a 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<sup>a</sup> 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 verificaria 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 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 de 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 em 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 “DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA E GASTOS GERAIS DE FABRICAÇÃO (GGF), A EXEMPLO DOS GASTOS COM MANUTENÇÃO”, 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 206891.0049/13-0, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0299-12/15**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Vencido o voto do relator. 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 acima 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.

Em razões subsidiárias foi alegada na peça recursal a abusividade da multa aplicada no Auto de Infração O contribuinte postula, na peça recursal, que esta instância julgadora proceda à redução ou exclusão da penalidade de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Observo, entretanto, conforme se encontra indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 09), que se forem atendidas as condições estabelecidas no art. 45 e 45-B da lei de regência do ICMS, a multa por descumprimento de obrigação principal poderá sofrer redução entre 70% a 25%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe foi imputada, pode haver redução significativa do ônus da multa aplicada, menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. A lei de regência do imposto na Bahia estabelece mecanismos de aplicação automática que implicam em reduções dos valores nominais das penalidades.

Quanto à questão da excessiva onerosidade da multa frente ao princípio constitucional do não confisco, trata-se de matéria que não pode ser apreciada na instância administrativa, visto que o julgador do contencioso fiscal não pode declarar a constitucionalidade de norma vigente no ordenamento jurídico, deixando de aplicá-la. Incide no caso as disposições do art. 167, inc. I, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Essa pretensão poderá ser submetida pelo contribuinte aos órgãos competentes do Poder Judiciário através do manejo das ações próprias.

Ademais a questão pertinente à redução ou à exclusão da multa por descumprimento de obrigação principal, ao apelo da equidade, por falta pagamento ou pagamento a menor do imposto é questão que se encontra fora no campo de competência das Câmaras Ordinárias de Julgamento do CONSEF.

Face ao exposto, NEGO 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 as planilhas por ele apresentadas em cumprimento à solicitação da fiscalização, obedeceu a mesma formatação da DIPJ da Receita Federal do Brasil, sendo segregado as rubricas de custo dos itens questionados, com o detalhamento que indica, ficando constatado que seu custeamento compreende: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento, depreciação, manutenção e serviços fixos e variáveis empregados na sua atividade operacional, mas não ligados diretamente ao processo produtivo.

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 seguido 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 incontrovertido no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade 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 indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vénia de i. Relator discordo da conclusão de seu julgamento, tendo em vista meu entendimento sobre a exigência fiscal relativa ao Auto de Infração em epígrafe, por se tratar da mesma cominação relativa ao Auto de Infração nº 206891.3051/16-5, em cujo julgamento, como relator, apresentei o voto a seguir transcrito:

*"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 equivocada, 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, a meu ver, definitivamente não pode ser feito, por ser específico 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 de 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, teve por 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 à questão levantada pela Recorrente quanto à aplicação da Sumula 166, para alegar a não ocorrência de fato gerador de ICMS, comungo com o entendimento da Decisão de piso que tal fundamentação 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."

Assim, tendo em vista as razões transcritas, o meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, por considerar o presente Auto de Infração IMPROCEDENTE.

## 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 206891.0045/14-3, lavrado contra **BRF (BRASIL FOODS S/A.)**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.578.417,94**, 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 DIVERGENTE** – Conselheiros(as): José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Sérgio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de dezembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – VOTO DIVERGENTE

TIAGO DE MOURA SIMÕES – VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS