

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0039/17-8
RECORRENTE - BRF S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0222-01/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 12/07/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0135-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASES DE CÁLCULO SUPERIORES À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, nas hipóteses em que os remetentes são fabricantes, deverá ser adotado como valor de base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 09/10/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 7.532.131,36, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, com bases de cálculo fixadas nos Estados de origem, em desacordo com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996 (materiais produzidos pelos remetentes; janeiro a dezembro de 2013).

A 1ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, com base no voto do Relator de primeiro grau, a seguir transcrita:

VOTO

Relativamente ao pedido de invalidação do lançamento de ofício, sob o argumento de que diversas remessas efetuadas para a filial autuada foram realizadas por atacadistas, alinho-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, externado no Parecer de fls. 219 a 223, segundo o qual, em situações semelhantes a esta, a base de cálculo deve ser aquela prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996.

O STJ, no RESP nº 1.109.298-RS, filiou-se à tese de que o fato de a mercadoria não sair diretamente da indústria, passando antes pelo centro de distribuição (CD) que lhe pertence, não tem o condão de alterar o mencionado critério legal:

Noutras palavras, conforme a orientação emanada do STJ, para se saber qual inciso aplicar dentre aqueles do dispositivo supracitado, a atividade a ser considerada é aquela que caracteriza o titular dos estabelecimentos, assim entendido como a unidade produtiva que agrupa todas as filiais. Tratando-se o titular, pois, de um estabelecimento de feição e objetivo industrial – ainda que as suas atividades incluam, evidentemente, como corolário natural, a consectária distribuição e comercialização dos produtos fabricados -, a base de cálculo será aquela prescrita pelo inciso II do referido artigo, qual seja o custo de produção.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Nada impede que as correspondências processuais sejam encaminhadas ao patrono do impugnante. Entretanto, em se tratando de Processo Administrativo Fiscal no Estado da Bahia, nenhuma irregularidade ocorrerá, desde que observados os artigos 108 a 110 do RPAF-BA/1999.

No mérito, trata-se de Auto de Infração elaborado em virtude da utilização indevida do crédito decorrente de

transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, em valores maiores do que o correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, material de acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Para utilização de créditos em tais operações, nas hipóteses em que os remetentes são fabricantes, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996): custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento.

No que se refere à energia elétrica, ainda que necessária ao funcionamento das unidades de criação, conservação, abate etc., não se inclui no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou material de acondicionamento.

A definição da base de cálculo do ICMS, é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, é específico e não admite interpretação extensiva ou distinta daquela utilizada pelos auditores.

Os gastos não definidos no referido dispositivo, devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procedeu a Fiscalização.

Quanto ao teor supostamente confiscatório da multa, este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, para negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, tampouco para cancelar ou reduzir penalidade por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o autuado apresentou tempestivamente Recurso Voluntário contra a decisão da 1ª JJF nas fls. 253 a 263.

Inicialmente volta a arguir a nulidade do Auto de Infração, pois restou reconhecido na própria decisão de piso que uma série de operações foram realizadas por atacadistas e não industriais, ficando evidente que a descrição dos fatos na autuação está absolutamente incorreta, razão pela qual o Auto de Infração é **nulo**, de acordo com o que dispõe ao art. 39 do RPAF/Ba que transcreve.

Salienta, mais uma vez, que a descrição dos fatos não coincide com a realidade das operações, não foi realizada de forma clara e muito menos precisa.

Cita, em seu socorro, decisões CONSEF Acórdão 0299-02/12, Julg. 14/12/2012 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal e o Acórdão JJF Nº 0444/00 da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que reconhecem a nulidade dos Autos de Infração que não contiverem elementos suficientes para se identificar a infração cometida.

Argumenta que o art. 13, § 4º, II, da LC nº 97/1996 não é o aplicável ao caso de venda por atacadistas e, sendo operação de revenda (atacadista para atacadista) logicamente que não há custo de produção para se estabelecer como base de cálculo do ICMS, como indevidamente pretende o Estado da Bahia.

Neste caso, a base de cálculo do imposto é com determina o inciso I, do § 4º, do art. 13, que transcreve.

Assevera que a base de cálculo adequada é o valor da entrada mais recente da mercadoria e não o custo da mercadoria produzida, como equivocadamente restou consignado no acórdão recorrido.

Assim, entende que está claro que (i) a descrição contida no Auto de Infração não condiz com a realidade dos fatos e que (ii) o dispositivo legal indicado como violado não é o aplicável e, por essas razões, deve o presente recurso voluntário ser provido para o fim de se declarar a nulidade do Auto de Infração nº 206891.0039/17-8, haja vista a inobservância aos requisitos essenciais da autuação, previstos no art. 39 do Decreto nº 7629/1999.

No mérito, discorda da decisão de piso, alegando ter sido correta a inclusão do custo com energia elétrica na base de cálculo, visto que participa e é integralmente consumida no processo produtivo.

Destaca que o acórdão recorrido, limitou-se a consignar que “*No que se refere à energia elétrica,*

ainda que necessária ao funcionamento das unidades de criação, conservação, abate, etc, não se inclui no conceito de matéria prima, material secundário, mão de obra ou material de acondicionamento”.

Ressalta que tem como objeto social as atividades de industrialização e exploração de alimentos em geral, principalmente derivados de proteína animal, pelo que conclui que a energia elétrica é essencial, indispesável e aplicada em todas as etapas da produção, a começar pela criação e abate, passando pela efetiva industrialização.

Neste contexto, a Recorrente apresentou na impugnação Laudos Técnicos elaborados para algumas de suas unidades produtivas que comprovam que o consumo da energia elétrica nos seus setores produtivos equivale a **quase 100%** do total da energia adquirida (Doc. 02 da impugnação) e também laudos elaborados por Peritos Judiciais que confirmam que a energia elétrica é quase integralmente consumida no processo de produção (docs. 02/03 da peça defensiva).

Com fundamento em doutrina e jurisprudência, discorre sobre o princípio da não cumulatividade para sustentar que a legislação é clara ao estabelecer que todas as despesas que não sejam alheias à atividade do estabelecimento, ainda que não se integrem ao produto final, devem gerar o direito de crédito, tais como outros custos indiretos, depreciação, manutenção e energia elétrica.

Volta a atacar o percentual de multa aplicado que, no seu entendimento, tem natureza de confisco, motivo pelo qual deve ser afastada.

Conclui requerendo o provimento do Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a inobservância aos requisitos essenciais da autuação previstos no art. 39 do Decreto nº 7629/1999 ou, caso assim não se entenda, julgar o Auto de Infração totalmente improcedente, uma vez que as rubricas incluídas na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais representam custo para a Recorrente e a sua glosa implica em violação ao princípio da não-cumulatividade.

Caso não se entenda pelo cancelamento integral do Auto de Infração, o que não se espera, requer o afastamento da multa de 60% aplicada pelo seu caráter abusivo e confiscatório.

VOTO VENCIDO

Preliminarmente destaco que meu voto tem como base os votos do Conselheiro DANIEL RIBEIRO SILVA no PROCESSO - A.I. Nº 206891.0049/13-0 e nos votos dos A.I. N°s 206891.0045/14-3 e 206891.3051/16-0.

Trata o presente de Recurso Voluntário, tempestivo, interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 1ª 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 a 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).

A matéria trazida aos autos, em verdade, discute a aplicação do disposto no art. 13, §4º, incisos I e II, da LC 87/96, aí entendido que o Fisco, por meio do autuante e da Junta de Julgamento Fiscal e também a Procuradoria Fiscal da PGE, alinharam entendimento de que as aquisições de mercadorias de estabelecimento fabricante e de Centros de Distribuição são equiparadas para efeito de determinação do preço sobre o qual deverá incidir o ICMS. De outra banda, o entendimento da

recorrente é exatamente no sentido de que a definição dos ditos preços é feita de maneiras distintas, com fundamento no dispositivo legal acima mencionado.

§ 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;

Destacamos que o dispositivo acima transcrito não deixa dúvida na distinção entre 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 atacadista (Centro de Distribuição) – devem ter apuração de preços diferenciada 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.

Passando à análise do Recurso Voluntário, entendo que os elementos trazidos aos autos são suficientes à formação de juízo de valor, em torno da matéria dos autos, motivo pelo qual avanço para decidir.

Destacamos a Instrução Normativa nº 52/13 editada pelo SAT/SEFAZ e que trata especificamente da matéria veiculada nos autos deste PAF.

Sobre a referida Instrução Normativa nº 52/13, que tem caráter infralegal, tomo por premissa o fato de que tem natureza jurídica interpretativa da norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em Centros de Distribuição.

Do cotejo da norma insculpida na LC nº 87/96 com a Instrução Normativa nº 52/13, há que se destacar que a referida instrução avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, bem como avança para o terreno da ilegalidade, senão vejamos:

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

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;

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

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

(...)

1.2. *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.*

A norma insculpida na Lei, como dito acima, 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 (CFOP 6151) e em centro de

distribuição (CFOP 6152), 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 Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferência, 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.

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo neste CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua essência e inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.

Assim, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é equivocada.

Quanto à nulidade suscitada pela Recorrente, entendo, com base no 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 uma série de remessas foram efetuadas por estabelecimentos ATACADISTAS (CFOP 6152) e não por indústrias, 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 três 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 incisos I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, o fato gerador contempla as duas situações: transferências realizadas entre estabelecimentos atacadistas (Centros de Distribuição) e estabelecimentos industriais para o estabelecimento atacadista 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, quando o correto seria separar as duas situações, em função da natureza do estabelecimento remetente (Industrial ou Atacadista –CD).

Saliente-se que não se discutiria a acusação fiscal se efetivamente todas as transferências fossem originadas, exclusivamente, 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 para as mercadorias que 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, em diversas operações lançadas na autuação, 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.

Por tudo exposto, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, nas operações de transferências com origem em estabelecimentos atacadistas (Centro de Distribuição), vez que a correta composição da base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme o disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e, por este motivo, conluso que é totalmente insubstancial a exigência fiscal para os lançamentos com origem em estabelecimentos atacadistas (Centro de Distribuição).

Com referência aos lançamentos decorrentes de transferências com origem em estabelecimentos industriais 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 e, por este motivo, entende ser legítimo o creditamento.

Entendo 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.

Entretanto, entendo que assiste razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, pelas razões a seguir.

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 Art. 309, IV, “b” RICMS/BA, estes que trata da hipótese de crédito relativo à energia elétrica que seja consumida no processo industrial.

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:

IV - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento:

(....)

b) quando consumida no processo de industrialização;

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, e, também, 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 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.

Após análise sistemática das 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.

Desta forma, entendo que deve ser excluída dos lançamentos referentes às transferências com origem em estabelecimentos industriais as parcelas relativas à energia elétrica, por ser legítimo o seu creditamento.

Quanto à alegação do caráter confiscatório da multa aplicada, concordo com a decisão de piso. Este órgão não tem competência para exercer controle de constitucionalidade, para negar eficácia à norma emanada de autoridade superior, tampouco para cancelar ou reduzir penalidade por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração, excluindo-se as parcelas relativas às transferências com origem em estabelecimentos atacadistas (Centro de Distribuição), bem como excluir dos lançamentos com origem em estabelecimentos industriais as parcelas relativas à energia elétrica.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere às entradas oriundas de Centro de Distribuição (CD), estabelecimento que opera somente no mercado atacadista, pois entendo que a base de cálculo a ser adotada, nas transferências dele originadas, é aquela prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, conforme argumentação desenvolvida adiante.

A questão a ser enfrentada é a pertinente à base de cálculo a ser utilizada em operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, negócio do qual não resulta em mudança de titularidade jurídica do bem econômico deslocado.

O dispositivo legal que tem ensejado controvérsias é o § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), cujo texto, de redação originária, vai reproduzido adiante, *in verbis*:

“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.

...”

Inicialmente, é importante que se diga que as transferências interestaduais de mercadorias gozam de tratamento legislativo específico, pois foi vontade do legislador subtrair essas operações da incidência da regra geral prevista no inciso I do mesmo art. 13 da LC em comento, reproduzida adiante, *in verbis*:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

...”

Ou seja, a regra geral relativa à base de cálculo nas saídas de mercadorias impõe que se utilize o “valor da operação”, conforme dispositivo legal acima citado, antes de fazer incidir a alíquota prevista. Optou-se por não aplicar essa regra às operações de transferência porque entendeu, o legislador, que tais saídas não possuem “valor”, na linguagem adotada pelo Congresso Nacional (reproduzida, diga-se de passagem, no texto da legislação estadual baiana, conforme art. 17, inciso I da Lei 7.014/96 e art. 56, inciso I do RICMS/97).

Na hipótese de saídas em transferência, não se poderia deixar o sujeito ativo à mercê da boa-

vontade do contribuinte, o qual disporia, se assim fosse, de ampla margem de manobra para preencher o documento fiscal com valores de sua livre conveniência.

A Lei Kandir inaugurou, portanto, a regra disposta no § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), reproduzida adiante, *in verbis*:

“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.

...”

Há, portanto, de acordo com o texto acima, três critérios de aferição da base sobre a qual se fará incidir a alíquota para fins de apuração do *quantum debeatur*. Como acontece com qualquer outra norma, o conteúdo fixado pelo legislador complementar possui traço de generalidade, plano no qual permanecerá até que sobrevenha o fato, elemento da realidade que se subsumirá à hipótese legal, deflagrando os efeitos previstos no ordenamento jurídico.

Faz-se necessário, no entanto, estabelecer a forma como será feita a integração entre as hipóteses trazidas pelo texto dos incisos I, II e III do § 4º acima reproduzido, pois inviável será aplicar a norma jurídica em comento sem que se superem algumas dúvidas absolutamente inafastáveis.

Primeiramente, cumpre questionar se a relação entre os três dispositivos citados é de subsidiariedade ou de complementariedade. Ou seja, quer-se saber se as regras enunciadas aplicam-se a setores distintos de atividade econômica (o que quer significar que se complementam) ou se se aplicam a toda e qualquer operação de transferência de mercadorias, independentemente do setor de atividade (o que irá nos conduzir a um raciocínio de subsidiariedade entre elas).

A relação de complementariedade se aplica a regras específicas que, portanto, regulam situações distintas, integrando-se como partes em um todo. Diferentemente, a relação de subsidiariedade pressupõe a priorização de determinado critério (tido como principal ou prioritário e genérico), somente se admitindo o manejo de um outro à medida em que aquele se revele insuficiente.

No seio da jurisprudência atual do CONSEF, firmou-se o entendimento de que os incisos do § 4º referido guardam entre si uma relação de especialização, devendo se aplicar o inciso I para as transferências operadas por **estabelecimentos comerciais**, enquanto que o inciso II seria aplicável, segundo essa corrente de pensamento, às transferências que se originassem de **estabelecimentos industriais**. Defendem, ainda, que o inciso III somente se aplicaria a operações praticadas por estabelecimentos dedicados a **atividades típicas do setor primário da economia**.

Essa foi a vertente teórica que inspirou o legislador do Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, aprovado pelo Decreto Estadual nº 14.876/91, o qual reproduziu o texto da LC 87/96, explicitando, contudo, a especialização de suas regras, conforme reproduzido a seguir, *in verbis*.

“Art. 14. A base de cálculo do imposto é:

...
XV - na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular (Convênio ICM 66/88): (Dec. 19.527/96)

a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, tratando-se de estabelecimento comercial;

b) tratando-se de produto primário, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, quando produtor, inclusive gerador de energia; (Dec. 19.527/96)

c) nos demais casos: (Dec. 19.527/96)

1. na saída interna e interestadual, respeitado o disposto no item 2, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; (Dec. 19.527/96)
2. na saída interestadual, no período de 07 de abril de 1995 a 31 de outubro de 1996, o custo atualizado da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo atualizado da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (Convênio ICMS 3/95); (Dec. 19.527/96)
3. a partir de 01 de outubro de 1999, na saída interna de produtos incentivados, promovida por empresa industrial, beneficiária de incentivo financeiro, para as suas filiais localizadas neste Estado, valor diferente do custo da mercadoria produzida, limitado ao preço máximo de venda praticado pelo estabelecimento destinatário, observado o disposto no §51; (Dec. 21.823/99 – EFEITOS A PARTIR DE 01.10.99)
... (grifos acrescidos)"

É sabido que o decreto estadual (que aprova o regulamento) não se apresenta como a ferramenta adequada a normatizar as operações interestaduais, haja vista a sua ineficácia normativa fora do âmbito territorial do ente regulamentador. Vale, contudo, o esforço de perscrutar-lhe o alcance, pois é revelador de qual interpretação trilhou a administração tributária do vizinho Estado nordestino. Ao decodificá-lo, soa inequívoco que abraçou a corrente teórica que defende a relação de especialidade entre os incisos citados acima.

Esse tem sido o entendimento manifestado pelos tribunais, conforme fundamentação da decisão da Primeira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, abaixo reproduzida.

"Infere-se do dispositivo que a base de cálculo, então, será o valor da entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de estabelecimento comercial; ou o valor do custo de produção, quando se tratar de estabelecimento industrial.(grifos acrescidos)" (ED nº 70002778157 - Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Caníbal – julgado em 06/06/2007).

O Superior Tribunal de Justiça adotou igual entendimento nas razões de decidir no Recurso Especial nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), cuja ementa é elucidativa:

"Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculo específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial (grifos acrescidos). ..." (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).

Peço vênia, contudo, para apresentar um outro ponto de vista acerca dessa questão, pois não há, ainda, uma jurisprudência pacificada relativamente à matéria.

Tenho como certa a compreensão de que a Lei Kandir criou três critérios que não se equivalem, mas mantêm, entre si, uma relação de subsidiariedade, somente sendo admissível aplicar-se o inciso II quando não couber a aplicação da regra prevista no inciso I.

Ou seja, existe uma regra geral (e prioritária) aplicável a todas as operações de transferências, traduzida no texto do inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, a qual impõe que se adote como base de cálculo o “valor da entrada mais recente”, conforme a seguir.

"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 (grifo acrescido) 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.

..."

Esse é, portanto, o critério prioritário, eleito pelo legislador, para orientar a apuração da base de

cálculo nas operações interestaduais de transferência. Quis, o Congresso Nacional, que se tomasse como parâmetro o “valor” das entradas, pois tal cifra afigura-se como uma medida segura o suficiente para impedir a prática de qualquer fraude por parte do contribuinte.

Esse “valor” nada mais é do que uma referência ao negócio jurídico mercantil que antecede à incidência da norma tributária, e se revela pela fatura comercial emitida para cobrança ao destinatário do preço dos produtos.

Assim entendo porque foi dessa forma que se expressou essa mesma casa legislativa quando teve que enunciar a regra geral para as operações com mercadoria, disposta no inciso I do art. 13 do mesmo diploma legal em comento, conforme se pode constatar pela leitura do seu texto abaixo, *in verbis*.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

*I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação (grifo acrescido);
...”*

O “valor” da operação é, assim, por excelência, o critério “escolhido”, ou melhor, é a regra expressiva da “vontade” do legislador, somente se admitindo o manejo de um segundo critério na hipótese de sua inocorrência, o que apenas se verifica nas operações às quais não subjaz uma relação jurídica mercantil, ou melhor, sempre que não resulte em transferência de titularidade jurídica do bem, a exemplo do que prevê o art. 15 da lei em comento, reproduzido a seguir.

“Art. 15. Na falta do valor (grifo acrescido) a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

...”

Essa mesma técnica foi seguida pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, ao editar a Lei nº 7.014/96 (lei baiana do ICMS), pois fixou o “valor” como referencial geral para apuração do imposto, conforme a seguir.

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

*...
§ 3º Na falta do valor (grifo acrescido) a que se referem os incisos I, V e XII deste artigo, a base de cálculo do imposto é:*

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

...”

A técnica legislativa, mediante a qual se reproduziu a expressão “valor” como critério de aferição da base de cálculo, foi difundida ao longo de todo o microssistema do ICMS, indicando, claramente, que o quantum do negócio jurídico-mercantil deve ser aferido pela fatura ou duplicata regularmente emitida para comprovação da operação.

Forçoso é concluir que tal norma é de aplicação prioritária e se impõe não apenas aos estabelecimentos comerciais, mas a todos os contribuintes que promovem ou venham a promover operações de transferência interestadual de mercadorias, inclusive os industriais.

Quando as mercadorias, objeto de transferência, tenham registro de uma operação anterior “com

valor”, tal deverá ser o parâmetro utilizado para o cálculo do *quantum debeatur* do imposto. E isto pode ser aplicado aos estabelecimentos fabris que não se limitem a fabricar o produto objeto de transferência, mas que também o adquiram de terceiros.

Já o critério do “custo da mercadoria produzida”, previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Kandir, é aplicável às “operações sem valor”, conforme já antecipado linhas atrás. Não é, contudo, uma regra de aplicação exclusiva aos estabelecimentos industriais, já que mesmo no comércio é possível se aferir o custo de cada uma das mercadorias transferidas, de acordo com a escrituração contábil.

Assim, nas transferências promovidas por uma empresa comercial somente se admite o manejo do critério do “valor” quando a operação precedente se apresente como possuidora de “tal parâmetro”, já que resultaria inócuo afastar-se o valor documental da transferência se, em substituição, fosse possível atribuir-se, de forma arbitrária, um outro referencial, de mesma índole, à operação de entrada anterior.

Se, portanto, a transferência interestadual foi precedida de uma outra operação da mesma natureza (também sem valor), deve-se aplicar o critério do custo (previsto no inciso II em comento) como elemento mensurador da base de cálculo, ainda que estejamos tratando de operações promovidas por estabelecimentos comerciais.

Como exemplo de uma operação promovida por estabelecimento comercial à qual se deve aplicar a regra do custo, tem-se as transferências interestaduais oriundas de um centro de distribuição (CD), quando precedidas de outra transferência. Nesta hipótese, a entrada anterior não possui “valor”, devendo-se reconhecer o “custo” como sendo a regra legal aplicável.

Representativa dessa corrente teórica é a decisão exarada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão relatado pelo Ministro Castro Meira, na qual se analisaram os dispositivos legais previstos no § 4º do art. 13 da LC 87/96 e sua aplicabilidade às operações de transferência oriundas de um CD da empresa Nestle Brasil Ltda.

Os ministros firmaram o entendimento de que o inciso I do § 4º citado somente se aplica quando a operação anterior decorre de uma compra, conforme pode ser lido a seguir:

“... A entrada mais recente, no inc. I, refere-se ao valor das operações em que o titular do estabelecimento compra os produtos, quer dizer, adquire-os de terceiros, em operações empresariais típicas (grifo acrescido), e depois os transfere a estabelecimento dele próprio localizado em outro Estado. ... “ (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).

Entendeu, o colegiado, que, em não havendo aquisição anterior a terceiros, a base de cálculo da operação deve tomar como parâmetro o custo da mercadoria, conforme abaixo.

“...Assim, em transferências interestaduais do mesmo titular, precedidas de transferências também entre estabelecimento do mesmo titular, dentro do mesmo Estado, a base de cálculo há de ser o preço de custo da mercadoria (grifo acrescido), uma vez que inexistir lucro, incidindo o art. 13, II da Lei Complementar nº 87/96. ... “ (Resp nº 1.109.298 – RS (2008/0279009-9) – Rel. Ministro Castro Meira – julgado em 26/04/2011 – DJe:25/05/2011).

Assim, tratando-se de operações de entrada, oriundas de centro de distribuição, o qual, por sua vez, as recebeu por transferência da indústria, há de se utilizar o critério de aferição da base de cálculo previsto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida.

Por isso, divirjo do entendimento do nobre Relator, pois ficou provado que o centro de distribuição não adquire tais mercadorias de terceiros, sendo inviável aplicar-se o critério da entrada mais recente. Em consequência, afasto a decretação de nulidade da metodologia adotada pelos autuantes por entender que se mostrou adequado à regra prevista na LC 87/96.

No mérito, apresento entendimento divergente, pois entendo que os gastos com a energia elétrica, ainda que ligados ao estabelecimento industrial, não compõem a base de cálculos das operações de transferência, com base nas razões abaixo aduzidas.

Inicialmente, é importante frisar que não se está discutindo o direito ao creditamento, por parte

do sujeito passivo, do ICMS incidente nas operações de aquisição de energia elétrica utilizada no seu processo industrial, mas da composição da base de cálculo a ser considerada nas transferências interestaduais, situação que foi expressamente regulada pelo art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, abaixo transcrito.

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

...
§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

...
II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

Ora, conforme se depreende da leitura do texto legal, somente farão parte da base de cálculo as quatro categorias eleitas pelo legislador, quais sejam, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Caso as mercadorias analisadas não se enquadrem em quaisquer dos grupos acima, não deverão compor a base de cálculo da operação e, consequentemente, não propiciará crédito no destino. Caso, todavia, o estabelecimento destinatário adquira diretamente a energia elétrica para utilização em seu processo fabril, poderá fazer uso do crédito.

Assim, com todo respeito, parece equivocada a pretensão de estabelecer equivalência entre o direito ao crédito da energia elétrica e a possibilidade de sua inclusão na base de cálculo das operações de transferência interestadual, já que são situações distintas reguladas por normas distintas da legislação.

Em verdade a regra prevista no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, acima transcrita, não comporta a interpretação que lhe quis dar o voto do nobre Relator, exatamente pelo fato de que a mercadoria energia elétrica não se encarta no conceito de “custos diretos” no processo fabril em análise, aspecto indispesável para a sua inclusão na base de cálculo das operações autuadas.

De fato, considerando que a lei referiu-se a “classes” e não a “itens” de custos, é possível afirmar que tais classes compõem uma classificação teórica cujo conteúdo pode ser garimpado na literatura. Senão vejamos, embora não se tenha precisão do conceito manejado pelo legislador, um esforço na delimitação desse significado exige reconhecer que as quatro classes de custos, referidas pela lei, situam-se, todas, dentro da categoria dos “custos diretos”, pois é usual na doutrina contábil a referência às matérias-primas, à mão-de-obra, ao material de embalagem e ao material secundário como subdivisões dos custos diretos de fabricação.

Vejamos, por exemplo, o que nos afirma Manoel Valenti:

“Tomemos, por exemplo, uma indústria de móveis de madeira que fabrica vários produtos. Para fabricar uma mesa, essa indústria tem como custos diretos:

Materia prima: madeira.

Materiais secundários: dobradiças, pregos, cola, verniz e lixa ...

Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”

O professor Cláudio Sameiro discorre nesse mesmo sentido, ao descrever as categorias em que se divide o custo direto:

“Elementos Básico de Custos

Basicamente, os componentes de custo industrial podem ser resumidos em três elementos:

- *MD – Materiais diretos (matéria-prima, material secundário, embalagens)*
- *MOD / MOI Mão-de-obra Direta e Indireta*
- *Gastos gerais de fabricação (energia elétrica, aluguéis, seguros, telefone, manutenção, lubrificante, etc.)*

O professor René Gomes Dutra traz exemplos de custos diretos, conforme a seguir:

“... São exemplos de custos diretos matéria-prima direta e mão-de-obra direta, pois os próprios títulos indicam a classe a que pertencem, além de outros custos que podem ser enquadrados nessa classe. “

Eliseu Martins faz menção à relação entre o custo e o produto fabricado.

“Portanto, a classificação de Direto e Indireto que estamos fazendo é com relação ao produto feito ou serviço prestado, e não à produção no sentido geral ou aos departamentos dentro da empresa.”

É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/indiretos como o primeiro delimitador para apuração da base de cálculo. Ou seja, elegeram-se apenas algumas “classes” de custo, integrantes, todas, da categoria (mais ampla) “custos diretos”. Tal atitude se explica pelo fato de que o Congresso Nacional tinha como pressuposto, ao emitir a norma, um sistema de não-cumulatividade do tipo “crédito-físico”, o que supõe que o creditamento admitido limita-se àqueles itens que se incorporam diretamente ao custo do produto acabado, inadmitindo aquele outros decorrentes de uma apropriação mediante rateio.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevido a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativo à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Rejeitada a prejudicial de mérito do prazo decadencial. Decisão por maioria. Não acolhida as preliminares de nulidades. Decisão não unânime. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16**

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 entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÊNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de

custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador específica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”

Assim, considerando que a energia elétrica integra os custos indiretos na empresa autuada, entendo que não deve compor a base de cálculo nas operações em exame, restando caracterizada a presente infração.

Diante do exposto, peço vênia ao nobre Relator para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0039/17-8**, lavrado contra **BRF S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.532.131,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLO ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS