

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0003/12-2
RECORRENTE	- TIGRE S.A. - TUBOS E CONEXÕES
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0249-04/12
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
INTERNET	- 26/08/2013

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. 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, quando oriundas de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, I e II, LC 87/96). Infração caracterizada. Indeferido o pedido de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1ª Instância, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 06/02/2012, exige ICMS no valor de total de R\$383.000,16, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007, acrescido da multa de 60%.

Foi registrado, no campo “*Descrição dos Fatos, que a autuação encontra-se baseada na planilha de custo de produção apresentada pela empresa onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto*”. Que o valor lançado foi apurado em conformidade com o disposto no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, isto é, os custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/06, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

Após análise dos autos, de rejeitar as preliminares de nulidades arguidas, bem como, de indeferir o pedido de perícia e argumentar sobre a insurgência da empresa sobre a multa aplicada, 4ª JJF prolatada a seguinte Decisão:

*Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.*

*A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.*

*Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:*

*“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;” Grifos nossos.*

*Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.*

*Descorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e condicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS. Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 12 a 26) e em meio eletrônico (fls. 94/95), sendo considerado “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.*

*A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 33/34), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fl. 153.*

*Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/92), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 12/26).*

*Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos anexos. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.*

*A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).*

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:*

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

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto for computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os **combustíveis** adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as **depreciações** (inciso III) etc.

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º,II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

*A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:*

*Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

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

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

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

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

*Neste sentido cabe mencionar e transcrever parcialmente a Decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acordão nº 0266-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual manteve Decisão 1ª instância, no Acordão JJF nº 0161-04/09, cujo relator foi o nobre colega José Raimundo Conceição, no sentido de que, deve ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96; como segue:*

*Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente. A matéria objeto do presente lançamento de ofício é por demais conhecida por esse órgão julgador. É cediço, e neste ponto não há discordia entre os julgados que trataram de matéria semelhante, que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.*

*Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”.*

*Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever apenas uma delas, especificamente a que se aplica nas transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*“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;**” Grifos nossos.*

*Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. Muito embora o recorrente não se insurge quanto à aplicabilidade deste regramento, alega que tais rubricas - matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – são meramente exemplificativas, e não exaustivas, o que motivou a formação da base de cálculo nas transferências objeto da autuação agregando-se outras rubricas, que não apenas as descritas expressamente na norma complementar.*

Ora, já é pacífico na doutrina e na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva. Nessa linha se manifestou expressamente o Supremo Tribunal Federal, no RE nº 79452-RS, conforme excerto do voto do Min. Marco Aurélio que transcrevemos a seguir: "... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões "tais como", "a exemplo de", e nunca adotaria a expressão "assim entendido como"."

Por outro lado, o recorrente traz como amparo a sua tese a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arreio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade. Em relação a este fato, inicialmente devemos consignar que o estabelecimento remetente está localizado no Estado de Sergipe, e não em São Paulo. Por sua vez, ainda assim não logrou comprovar o recorrente que assim age por conta de determinação da legislação sergipana, onde está estabelecido. Alias, como já colocamos acima, não poderia qualquer unidade da Federação trazer norma diversa da estipulada expressamente pela lei complementar do ICMS.

Registre-se, por oportuno, o consignado pelo relator da JJF quanto à questão: "Defender o procedimento proposto pela Decisão Normativa CAT nº 05/05, além da impossibilidade formal e hierárquica, implica apropriar automaticamente quaisquer gastos relativos ao custo de produção, genérica e aprioristicamente considerado, procedimento que, no entanto, contraria a metodologia contábil de apuração de custos, que se fundamenta principalmente na classificação dos gastos verificados em custos ou despesas, segundo as peculiaridades de cada atividade produtiva concreta e individualmente considerada."

E de fato, nunca é demais repisar, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – no caso das operações interestaduais, reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. Portanto, a estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida.

Como bem frisou o Julgador de Primeira Instância, "... o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, sobredita norma deve ser interpretada literalmente. A interpretação teleológica demonstra que sua matéria é de política tributária, pois o que se quer é promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes; busca-se ainda respeito ao pacto federal e evitar a danosa guerra fiscal."

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por "LEI COMPLEMENTAR", nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.

Registre-se, que se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, inciso II, e art. 97, VII do RICMS/97, abaixo transcritos:

**"Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:**

...

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

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

...  
**VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;". Grifos nossos.**

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que "a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual".

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) – que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Do exposto, votamos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

Após a transcrição da Decisão acima, resta destacar que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II.

Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Ressalto que o patrono da empresa requereu que as intimações sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594) e BRUNO OLIVEIRA DA SILVA FERREIRA (OAB/BA nº 18.491), inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe Recurso Voluntário (fls. 323/338). Esclarecendo ser pessoa jurídica que tem por finalidade "a indústria, o comércio, a distribuição, a importação e a exportação de tubos e conexões de todas as espécies", com sede em Santa Catarina, tendo filiais em várias unidades da Federação, entre elas, Bahia, São Paulo e Pernambuco, descrevendo os procedimentos inerentes à fiscalização com a consequente lavratura do Auto de Infração e a Decisão da JJF, afirma que a autuação é improcedente já que o seu cerne cinge-se em saber se as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros integram, ou não, a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências ora em lide.

Transcrevendo parte do voto da JJF diz que a Decisão recorrida não merece prosperar pelos seguintes motivos:

1º - ao contrário do que pretendeu o Acórdão, os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros estão inseridos no conceito de material secundário e mão de obra, não podendo, por consequência, se falar em afronta às determinações do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/06 (LC 87/96). Afirma que a Decisão recorrida foi contraditória na medida em que afirma que o custo da mercadoria produzida é a soma da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, e produção e, ao mesmo tempo, afirma que “segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96” os gastos com energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas), etc.

Com tal argumento e com base na ciência contábil, passa a expor os conceitos de material secundário e mão de obra (direta e indireta) para afirmar que a energia elétrica se constitui material secundário, pois consumida no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final. Comenta sobre a consulta que formulou ao Estado de São Paulo sobre o assunto (consulta nº 504/2004) e Decisão do STJ onde aquela Corte afirma que “o contribuinte tem direito ao creditamento do ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica no processo de industrialização”. Portanto, por se tratar de custo de produção industrial deve estar incluída nas determinações do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

No que tange aos gastos com depreciação, chama a atenção que este se refere ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização, elas também consistem em material secundário. Ressalta de que o art. 20, §5º, I, da LC nº 87/96 ao admitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de um quarenta e oito avos por mês, corrobora este pensamento, pois o que se está admitindo é o creditamento de ICMS na medida em que ocorre a depreciação da mercadoria. Também argui que os custos com depreciação, ao contrário do afirmado pela Decisão recorrida, compõe a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais, tal como previsto no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96.

Quanto ao custo de manutenção, este se refere às despesas com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual está inserido nos custos com mão-de-obra indireta, sendo pacífico este entendimento, a despeito de não relacionados diretamente com o processo de industrialização. Os gastos com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se indiretamente à industrialização das mercadorias que se enquadram dentre as despesas com mão de obra indireta, integrando, portanto, o conceito de custo de produção de mercadoria à luz da regra já citada da LC.

Por fim, no que tange aos outros custos, são consubstanciados nos demais gastos diretos e indiretos suportados no processo de industrialização das mercadorias, inserindo-se desta forma nos conceitos de material secundário ou de mão de obra.

Em assim sendo, diz que todos estes custos não podem ser excluídos da base de cálculo do imposto na situação ora em combate.

2ª – A própria fiscalização havia afirmado de que as despesas com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros são gastos que integram o denominado custo de produção à luz da ciência contábil e da legislação tributária. Entretanto, a JJF assinalou que tais custos foram excluídos da base de cálculo do imposto.

No mais, quando de sua impugnação não arguiu que o rol do art. 13, §, 4ª, II é exemplificativo, mas sim, que este dispositivo legal deve ser interpretado “teleologicamente, sem que para tanto se esteja extrapolando os confins da base de cálculo do ICMS incidente na hipótese”, ou seja,

“interpretar a lei sem afastar o conceito de custo e produção de mercadorias plasmado na ciência contábil e, inclusive, com base no disposto no art. 109, do CTN”. Em assim sendo, não tem sentido se falar que o Regulamento do Estado de Minas Gerais e a Decisão Normativa nº 05/2005 do Estado de São Paulo afrontaram a LC 87/96.

3º - Que o art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/99 e o próprio RICMS/97 ao prevê na hipótese de arbitramento da base de cálculo do ICMS em relação ao custo de produção da mercadoria aplicável aos estabelecimentos industriais (art. 938, IV, “a”) trazem no bojo do conceito de custo da mercadoria produzida os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção outros.

Por sua vez, o art. 33, II, ‘b’, da LC 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da energia elétrica quando esta for consumida no processo de industrialização e o seu art. 20, §5º, I admite o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, com isso, a denominada depreciação.

4º - Neste item discorda da fiscalização a respeito da jurisprudência apresentada, afirmando que aquela proferida pela STJ (RE nº 1.109.298) teve por hipótese a situação em que “*o sujeito passivo reputou como custo de produção das mercadorias valor próximo ao valor de comercialização final destes bens*” e não o que ora se discute. Afora que não assiste razão à fiscalização quando afirmou que o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 pretendeu “*fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações*”, pretensão que soa flagrantemente inconstitucional, pois afrontosa ao pacto federativo, o que configura a improcedência do Auto de Infração.

5º - Que o princípio da não cumulatividade do ICMS inserto no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal lhe garante o direito à manutenção dos créditos fiscais. E nesta sua argumentação, afirma que basta o ICMS ter sido destacado no documento fiscal para o adquirente da mercadoria ter direito ao mesmo conforme destacado, não importando o *quantum* de ICMS a ser pago na origem. E neste sentido afirma: “*Não obstante isso, ainda que se interpretasse literalmente o art. 155, §2º, I, da Constituição da República, melhor sorte não socorreria a fiscalização estadual. Isso porque este preceito constitucional prevê expressamente o direito à apropriação do crédito de ICMS cobrado nas operações anteriores. E esta é justamente a hipótese dos autos, eis que os estabelecimentos paulista, catarinense e pernambucano do recorrente recolheram o ICMS calculado sobre base de cálculo (custo da mercadoria) que incluiu despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros. Logo, ainda que os estabelecimentos de origem tivessem inobservado o art. 13, §4º, II, da Lei complementar nº 87/96 ao fixar a base de cálculo do ICMS incidente nas operações autuadas, o princípio da não-cumulatividade assegura à Recorrente o direito à manutenção do crédito glosado pelo AIIM nº 206891.0003/12-2*”.

6º - que diante da presunção de validade dos atos estatais e os princípios da segurança jurídica, proteção da boa-fé (ou confiança legítima) e separação dos poderes, se impõe, ao menos, a manutenção do crédito apropriado pelo seu estabelecimento baiano, ao menos com relação às mercadorias oriundas de seu estabelecimento paulista (fato que o Acórdão recorrido não teceu qualquer espécie de consideração).

Ressalta que como a Decisão Normativa nº 05/2005 do Estado de São Paulo determinou o seu agir, assim não se poderia ignorar as suas determinações sob pena de incidir em ilícito. Afora que “*no exato instante em que a fiscalização baiana impediu o recorrente de se apropriar de crédito de ICMS, houve quebra do primado da Separação dos Poderes, o que, aliás, também não foi tratado pelo acórdão ora recorrido*”. E neste caminho, afirma que “*se o Estado da Bahia considerava inválida a Decisão Normativa nº 5/2005, era seu dever promover a ação cabível perante o STF objetivando a sua declaração de inconstitucionalidade*”.

Ressalta, por fim, não ser verdadeira a afirmativa da JJF de que impugnou o lançamento fiscal de forma genérica, mas sim, o impugnou especificamente, demonstrando a sua improcedência.

Pede a realização de perícia técnica, diligência, posto que a JJF ao indeferi-la não afastou as discrepâncias entre o demonstrativo de débito e as planilhas, conforme havia exposto. Ou seja, existe divergências das alíquotas entre a planilha a o “Estorno de ICMS” e aquela constantes no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração. Requer, novamente, a apuração correta do valor efetivamente devido.

Requer, por fim, a improcedência da autuação, a realização de perícia fiscal e que as intimações sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594).

Em 06/12/2012 o recorrente atravessa petição requerendo prévia intimação para a sessão de julgamento e que todas as intimações também sejam encaminhadas ao advogado MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP nº 156.594).

No seu opinativo jurídico da lavra da n. Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão (fls. 348/350), a PGE/Profis e acerca do indeferimento do pedido de perícia fiscal realizado pela JJF, após transcrever as determinações do art. 147, II, do RPAF/BA, diz que ela corretamente assim agiu.

No mérito, transcreve as previsões contidas no art. 13, § 4º, II, da LC/87 (reproduzidas no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) e pontua que os autuantes lastream o trabalho fiscal na planilha de custo de produção apresentada pela empresa, cuja base de cálculo do imposto foi apurada excluindo as parcelas relativas a depreciação, manutenção, energia elétrica e outros custos que não compõem a base de cálculo. Ressalta que a Decisão do STJ (RE 70763) bem como o posicionamento do STF, ambos indicados no corpo do Auto de Infração, respaldam a autuação já que confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo do imposto e definição taxativa do custo da mercadoria transferida.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

## VOTO

Trata o Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA, de modificar a Decisão de 1ª Instância deste Colegiado para ser decretada a improcedência do Auto de Infração, que acusa o contribuinte da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que cópias das intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia e que seja previamente comunicado a respeito da data da sessão de julgamento, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O órgão competente desta Secretaria de Fazenda poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando sua falta motivo para alegação de cerceamento de defesa, nem, tampouco, determinará a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa, a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios, não havendo previsão legal no RPAF/BA para tal comportamento. E, conforme determinações legais, as sessões de julgamento deste Colegiado são publicadas no Diário Oficial do Estado (art. 49 do Regimento Interno deste CONSEF) e no site da Secretaria da Fazenda.

Quanto à solicitação de perícia fiscal, a indefiro por entender que o foco central do lançamento fiscal é de ordem jurídica e não de perquirição de busca de dados materiais. A respeito das

colocações de fundo material arguidas, estas não necessitam mais de intervenção para serem apreciadas, como exposto em seguida. Portanto, acorde art. 147, I e II, do RPAF/BA indefiro qualquer diligência ou perícia fiscal.

Toda a matéria exposta pelo recorrente em sua defesa inicial foi, novamente, devolvida á esta 2<sup>a</sup> Instância de Julgamento Administrativo. Em assim sendo, as aprecio novamente.

O recorrente alega, em síntese, que não descumpriu as regras do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, pois, sustenta que nas transferências interestaduais a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida, ou seja, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo, dentre eles as despesas com “manutenção, amortização e depreciação” do ativo para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial, da energia elétrica, combustíveis e do frete, ou seja, todas as despesas fixas, semi-variáveis e variáveis. Traz, para embasar sua argumentação, conceitos de custos contábeis, as determinações do art. 290, do Decreto Federal nº 3000/99, dos artigos 20, § 5º, I e 33, II, “b”, da LC 87/97, e do art. 938, do RICMS/97. Comenta, ainda, sobre a Decisão Normativa nº 05/2005 do Estado de São Paulo e requer que, pelo menos, nas transferências realizadas através deste Estado que o Estado da Bahia as aceite como determinado pela mesma.

Embora os argumentos do recorrente possam ter base de sustentação, ressalto que a Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

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

Portanto, mesmo que lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal estipule base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº 87/96, deve ela ser rechaçada, pois eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, o que me leva, a não poder considerar toda a discussão trazida pelo recorrente a respeito da legislação de outros Estados, ou seja, se fosse considerada, pelo menos, as transferências realizadas com base na Decisão Normativa nº 05/2005 do Estado de São Paulo, ou mesmo determinações da legislação do imposto de renda ou mesmo do RICMS/97 a respeito de arbitramento da base de cálculo. O que aqui se deve, por obrigação, ser obedecidas são as determinações específicas da LC nº 87/96 a respeito da matéria em lide.

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

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “*custo da mercadoria produzida*”, elencado de forma taxativa ser ele o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra. Assim, tal custo, mesmo que inserido na definição de um custo contábil, é um custo específico que a LC nº 87/96 estabelece para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados. Portanto e em obediência a ela, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos.

Além do mais, nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade. No entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS (art. 12, I, da LC 87/96) já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

E, ressalto, não existe afronta, no caso, ao princípio da não cumulatividade do ICMS. A própria LC 87/96 ao disciplinar o regime de compensação do ICMS, estabelece os elementos necessários à sua operacionalização. Ou seja, se o remetente das mercadorias destaca o ICMS em valor superior ao devido, o adquirente somente pode utilizá-lo como determina a lei. O crédito a maior destacado na nota fiscal não pode ser utilizado, como entende o recorrente. No caso em questão, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na norma tributária. E neste momento, relembro as determinações do art. 93, § 5º, II e art. 97, VIII, ambos do RICMS/97 que assim dispõe caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, incluindo como custo de produção, rubricas outras que aquelas indicadas no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96

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

(...)

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

*I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

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

(...)

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

(...)

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

Diante de tais considerações, entendo sem sustentação as alegações recursais, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

No mais a autuação teve por base a planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 33/34), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Foram separados os custos previstos no § 4º, II do art. 13 da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Após apuração do custo de produção unitário, foi ele confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 36/92), determinando a diferença entre o valor previsto na LC 87/96 já indicada e o que foi lançado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 12/26).

O recorrente ainda afirma de que existiam discrepâncias entre o demonstrativo de débito e as planilhas, conforme havia exposto quando de sua inicial, quando disse ter formulado quesitação e que consta à fl. 295 dos autos. Neste sentido, tenho a informar:

1. Na determinação da alíquota aplicada não houve erro, pois o imposto lançado foi apurado segundo a alíquota cabível para cada transferência (7% ou 12%), conforme a procedência das mercadorias, como se comprova através de todos os demonstrativos elaborados e entregues ao

contribuinte. Ressalto, neste momento, de que por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração desta Secretaria de Fazenda, a alíquota indicada no corpo do Auto de Infração (demonstrativo de débito) será sempre 17%. Mas, tal limitação não interferiu no cálculo do imposto devido, como se prova, mais uma vez, pelas planilhas elaboradas.

2. Quando a sua discordância nos cálculos constantes nas planilhas, de igual forma, não tem razão o recorrente. Para demonstrar o seu argumento, exemplificou ele com o mês de novembro/2007. Afirma que a diferença entre a base de cálculo do ICMS utilizado pela fiscalização (R\$3.837.568,95) e aquela reputada como correta pela fiscalização (R\$3.309.505,54) é de R\$528.063,41. Este valor, multiplicado pela alíquota aplicável (7%), corresponde a R\$36.964,44, e não R\$37.424,44, como indicado na planilha e no “*Demonstrativo de Débito*”. Esta mesma incongruência também se verificava, por exemplo, no mês de setembro/2007. O equívoco do recorrente, como bem pontuaram os autuantes quando da informação fiscal, é que ele utilizou em argumento tão somente a alíquota de 7% para calcular o imposto, esquecendo-se de que existiram operações de transferências à alíquota de 12%.

Em assim sendo toda a quesitação feita torna-se inócuas já que trafega no sentido de se apurar as inconsistências ditas existentes e que, como se ver, não existentes.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para manter inalterada a Decisão recorrida.

#### VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para discordar de parte do voto da eminente Relatora deste PAF. Em verdade, a matéria tratada nos autos envolve a glosa de créditos fiscais que no meu entender não poderiam ser glosados ante as dúvidas que envolvem a rubrica energia elétrica. Em apertada síntese, a discussão que envolve a matéria tem suscitado neste CONSEF divergência derredor do que pode ser incluído no gênero “custo de produção”, na medida em que determinadas espécies desse gênero pode, sem sombra de dúvidas, estar incluídas entre os materiais secundários ou intermediários. Nessa hipótese, a glosa feita pelo fisco estaria incorreta ou não teria a segurança necessária na determinação do *quantum debeatur*, como se verá a seguir.

Da análise dos autos, o que se constata é que os autuantes procederam à exclusão de valores que entenderam não integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, dentre os quais o custo da “*energia elétrica*”, entendido pela Recorrente como “*custo de produção*” que compreende, na sua essência, o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível.

Nesse particular, peço vênia ao Ilustre Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois para me valer das suas brilhantes considerações a respeito da matéria (voto divergente no A. I. N° 206891.0002/12-6), que diz:

“... passo a tecer breves considerações acerca desta controversa matéria, que, ao meu ver, precisa ser mais aprofundada no seio deste e. Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), para se ter conseguir a desejada e efetiva verdade material nas situações fiscais que envolvam a questão do uso do crédito fiscal da “*energia elétrica*” na composição da base de cálculo do ICMS pelas empresas, devendo os doutos julgadores analisar cada caso de per si.

Aliás, a bem da justiça, este nobre fazendário já demonstrou esta louvável preocupação ao requerer e obter da Escola Politécnica da Universidade Federal da Bahia, um criterioso e apurado Parecer Técnico acerca da participação da “*energia elétrica*” no processo fabril do metal Alumínio e suas Ligas, envolvendo as fases de laminação e a anodização.

Assim sendo, merece atenção a tese recursal da necessidade de uma criteriosa e correta interpretação do quanto previsto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que disciplina o custo de produção.

Entendo que se faz necessário uma análise dos aspectos fáticos e científicos de um processo fabril para fins de se definir o que seja “custo de produção” e deve ser analisado caso a caso. A despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair um único, cartesiano e preciso critério acerca da determinação do chamado “custo de produção” no setor industrial que possa albergar, uniformemente, todo o universo de processos fabris dos mais diversos produtos industrializados.

Da uma leitura do que dispõe o Decreto-lei nº 1598/77, em seu artigo 13, § 1º, depreende-se como sendo custos de produção: “o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção (...)

Nesta esteira jurídica, trago à baila considerações acerca da possibilidade legal do custo de “energia elétrica” como item passível de gerar crédito fiscal de ICMS, integrando assim a base de cálculo do ICMS.

É sabido que a Lei Complementar 87/96, já susomencionada, permitia que as empresas comerciais e industriais utilizassem o crédito integral do ICMS destacado nas faturas de energia elétrica, no entanto, sua vigência foi até 31 de dezembro de 2000 e a partir desta data, passou a vigorar a Lei Complementar 102/2000 e sucessivos atos complementares.

Deste modo, a utilização do crédito de ICMS restringe-se, hoje, a três hipóteses legais: a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando o seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais. Para outras hipóteses a utilização do crédito vem sendo constantemente vedada.

Portanto, é condição essencial para efeito de creditamento fiscal que a energia elétrica constitua-se como matéria prima, insumo ou material secundário no processo fabril. Desse modo, trago à baila a complexa conceituação do que sejam tais expressões em grifo. Pode se conceber **matéria prima** como todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agraga-se ao produto tornando-se parte dele. Já **insumo** tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material utilizado para a fabricação de um determinado tipo de produto, mas que, necessariamente, não faça parte integrante dele. Por sua vez, pode-se conceber **material secundário** como todo aquele utilizado no processo fabril de determinado produto, mas não agregado ao produto final. Em qualquer destas conceituações para energia elétrica, exige-se que ela se desgaste diretamente no processo de industrialização. (grifos meus)

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, instância máxima do Poder Judiciário Brasileiro, tem-se jurisprudência formada no sentido de que não há direito constitucional assegurado ao creditamento de valores relativos à aquisição de energia elétrica, bens ou mercadorias de uso e consumo ou aqueles destinados à integração ao ativo fixo, mesmo que intermediários, que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado.

É de meridiana clareza que a energia elétrica pode ou não integrar o custo de produção, ou seja, existem casos em que a energia elétrica não pode ser entendida como integrante do custo de produção, a exemplo do custo da energia elétrica consumida na parte administrativa ou comercial da empresa; como também do seu custo para apenas alimentar equipamentos de proteção, ventilação e iluminação da área fabril ou mesmo para efeito de transporte mecânico de insumos, materiais secundários ou dos produtos acabados, durante determinado processo fabril.

Portanto, entendo que tal matéria é controversa, na medida em que não é simples e linear a determinação de quando a energia elétrica se integra a mercadoria circulada. Esta é a grande questão que se coloca no nosso caso em foco, inclusive não existe nos autos nenhum laudo ou parecer técnico que demonstre que a energia elétrica não foi essencial e desgastou-se em algum momento do processo fabril, com rebatimento na composição do custo de produção dos produtos ou mercadorias constantes das notas fiscais cujos créditos fiscais de ICMS com energia elétrica foram glosados pelo Fisco Estadual.

Para ilustrar, me permito tecer breves considerações técnicas, ainda que superficiais, acerca do processo fabril que envolve as mercadorias integrantes das notas fiscais de transferência, para se inferir que a energia elétrica aparece como um componente essencial e consumido no processo de fabricação destes produtos do recorrente.

Por se tratar de produtos que sofrem pasteurização e fermentação, deve-se lembrar que são submetidos a elevadas temperaturas, para, logo em seguida, serem resfriados a baixas temperaturas, em que ocorre a invariável passagem de corrente elétrica, via pasteurizadores e fermentadores, sem os quais não se tem a garantia da salubridade dos produtos alimentícios e sua conservação por certo período.”

Ora, o que expõe o nobre Conselheiro Carlos Henrique, verdadeiramente, é a fragilidade do afastamento da rubrica “energia elétrica” da composição da base de cálculo do imposto nas operações em discussão, o que, de maneira absolutamente imperiosa suscita a necessidade de

aplicação do princípio do “*in dubio pro reo*”, pois certa é a incerteza de que, *in casu*, a energia elétrica compõe o custo de produção da Recorrente, ou seja, na medida da incerteza, com fulcro no CTN e no citado princípio de direito, há que se manter a energia elétrica na composição dos custos de produção do Sujeito Passivo, o que faz ampliar a base de cálculo para efeito de apropriação de créditos fiscais, reduzindo, por consequência a exigência fiscal em apreço. Nesse sentido, pelos motivos esposados, entendo que são parcialmente procedentes os argumentos recursais no sentido de que deve ser afastada a glosa dos créditos fiscais de ICMS com energia elétrica.

Excluída a energia elétrica, devo asseverar que a postura deste Conselho de Fazenda não atenta contra o princípio da não-cumulatividade, porque da restrição imposta pela LC 87/96 para as operações *sub examine*, resta a redução da carga tributária a ser suportada pelo estabelecimento de origem, no que resulta crédito equivalente ao débito calculado de acordo com a regra estabelecida na mesma Lei.

Isto posto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## 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 206891.0003/12-2, lavrado contra **TIGRE S/A – TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$383.000,16**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VI, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Edmundo José Bustani Neto, Denise Mara Andrade Barbosa e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro e Valnei de Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS