

PROCESSO - A. I. N° 206891.0020/12-4  
RECORRENTE - TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0050-05/13  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 13/12/2013

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0364-11/13

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIAS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE DO PRODUTO. Ficou comprovado que, em consonância com os critérios previstos na legislação alinhada (LC 87/1996 e Lei n° 7014/1996), o recorrente efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de outro estabelecimento da mesma sociedade empresária fabricante dos produtos, em valores superiores aos devidos. Indeferido o pleito de perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão emanada do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0050-05/13, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 26/10/2012 para exigir ICMS no valor de R\$ 370.211,21, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei n° 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar 87/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide na pauta de 30/04/2013 (fls. 271 a 299), tendo o ilustre relator prolatado o voto abaixo transscrito, unanimemente acatado.

*“O presente lançamento de ofício contempla a infração por “Utilizou indevidamente 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”.*

*Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas. A solicitação de perícia, especificamente quanto à discrepância entre o “Demonstrativo de Débito” e as planilhas discriminando o “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – produção do Estabelecimento – 2008” não tem amparo, pois os valores do imposto reclamado resultante das aludidas planilhas como a indicação dos estornos de créditos são os mesmos constantes do “Demonstrativo de Débito” cabendo para efeito de demonstrativo a indicação da alíquota de 17%.*

*Cabe destacar que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas, consoante metodologia a seguir delineada: após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluiu que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, mas, sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.*

*Assim, não há o que se falar em discrepância entre as planilhas apresentadas pelo autuante e o demonstrativo de débito.*

*A questão de mérito se resume, de forma central, na discordância do sujeito passivo quanto ao entendimento da fiscalização de que a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado,*

*pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo a inclusão das despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, o que ensejou a glosa de parte do crédito desse imposto apropriado pelo sujeito passivo nas operações interestaduais em lume.*

*Verifico que o artigo 155, § 2º, XII, "i" da CF/88 determina que à LC compete fixar a base de cálculo do ICMS. Em obediência a Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Nesse esteio a Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra "b") trazem essa mesma definição, ou seja, repetem literalmente o que consta da LC nº 87/86.*

*A regra visa claramente evitar a transferência indevida de crédito fiscal de uma unidade federativa para outra ao destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, fazendo a unidade de destino suportar os créditos que resultaram em vantagem indevida ao estado de origem.*

*A autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuado, que, conforme destacam os autuantes, o fez tanto em meio físico e eletrônico onde consta à discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto. A autuação apenas excluiu valores que estavam superiores ao permitido pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Realmente, conforme aludem os autuantes, não consta contestação aos cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.*

*Ficou demonstrado que efetivamente o sujeito passivo computou em sua base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação todos os elementos de custo de produção.*

*Não cabe o entendimento de que material secundário (englobando neste item tanto a energia elétrica como a depreciação) e materiais de manutenção procurando enquadrá-lo como mão-de-obra indireta. A LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".*

*A base de cálculo do ICMS, como visto, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, "b", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na LC acima indicada, sendo correta a presente exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.*

*Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme realizado na presente autuação.*

*Quanto ao frete a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).*

*Esse valor (despesa com frete-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, e não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no citado art. 13, § 4º, inciso II da LC nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.*

*Conforme Decisão do STJ (RE 707635 – RS, ementa adiante transcrita) reproduzida pelos autuantes, esclarece que a Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC nº 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas.*

*Em relação à definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, conforme alude o autuante: toma como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, resta-nos, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito desses elementos de custo de produção.*

*Em consonância com os autuantes, não pode o legislador dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.*

*Cabe reproduzir o detalhado trabalho realizado pelos autuantes que incorporo ao presente voto, na forma que foi relatado na informação fiscal, em relação às Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, que tem o exame dos estudos doutrinários facilitando a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II), ao discorrer sobre os Custos industriais, Materiais (matéria-prima, material secundário e material de embalagem). Fica igualmente reproduzida a consulta já relatada, formulada pelo autuante ao Dr. Romualdo Batista de Melo, sobre Base de Calculo do ICMS nas Operações de Transferência Interestadual, presidente do CRC-SE.*

*Cabendo destaque para o conceito de matéria prima, as considerações dos autuantes, bem como a Decisão, reproduzida pelos mesmos, publicada no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil editou várias súmulas, dentre as quais cabe destacar a de nº 12: “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.”(destaques acrescidos).*

*Destaque também, para as considerações constantes da informação fiscal sobre energia elétrica, em especial as decisões do STJ, em vários julgados, reafirmando a orientação e 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).*

*Cabe acolher no presente voto a inteira transcrição já relatada na informação fiscal, pelo seu poder de síntese, da Consulta nº 090 (Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em: 17 jun. 2008) respondida pelo Fisco Paranaense: “Consulta nº: 090, de 16 de junho de 2000.*

*Cabendo a conclusão de que 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 as Impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS), encontra-se a estranhíssima figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.*

*Acolhendo as considerações dos autuante, em relação à legislação de Minas Gerais, cabem as observações assinaladas pelo Min. Luiz Gallotti, no Voto Preliminar que proferiu no julgamento do RE nº 71.758/GB: “... é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando, e não, mudando-lhe o texto, e, menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou. Como sustentei muitas vezes, (...) se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.”*

*Em relação argumentos das Impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), posicionamento do magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo, palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo. Esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transscrito adiante.*

*Resposta à Consulta nº 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná (PARANÁ. Consulta 090/2000 da Fazenda do Estado de Paraná (SEFA – CRE). Disponível em: <<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-hit-j.htm&2.0>>. Acesso em: 17 jun. 2008) é consagrar o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade. Tal consulta já foi relatada na informação fiscal cabendo a sua*

incorporação a esse voto, bem a incorporação da Jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores a exemplo das Decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ (STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS 2008/0279009-9; ), (RE 361829 / RJ; RE 91737 / MG), Acórdão do STF, em excepcional manifestação do Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. RE 79452 / RS. Julgamento: 10/05/1977. RTJ VOL-00083-01 PP-00136), pois se encaixa perfeitamente na discussão sobre a taxatividade ou não do disposto na LC 87/96, especialmente quanto a parte do voto que diz "...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica" (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06).

Realce para a contabilização da rubrica ENERGIA ELÉTRICA, afirma que regra geral, a energia é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIÁL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13., §4º, II, da LC 87/96. Ademais, o próprio CONSEF já definiu também essa questão ao analisar o processo (ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; PARECER - PROCESSO PGE/2011405993-0).

O exame do art. 13, §4º, II da LC 87/96, inclusive tendo em vista a finalidade da aludida lei nacional, conduz a conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.”

Ressalto que a presente matéria relativa à utilização indevidamente 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, foi objeto de algumas decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nºs 0082-11/12 e 0383-11/10. Assim, tomo como paradigma a Decisão da Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF na qual foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo, conforme voto do Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

“Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-de-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.

Nessa mesma linha de intelecção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas”.

*Verídico que a exigência fiscal em lume está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal utilizado maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido em consonância com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.*

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

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 310 a 325, afirmando, inicialmente, que o motivo da autuação reside no fato de os seus estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação terem incluído no custo de produção das mercadorias remetidas despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, em razão de que o fisco concluiu que houve inobservância ao art. 13, §4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/1996.

Com fundamento no art. 183, II e IV da Lei Federal 6.404/1976, aduz que a Decisão recorrida não merece prosperar, pois, na sua concepção, manutenção, depreciação, energia elétrica e outros (gastos indiretos) estão inseridos nos conceitos de material secundário e de mão de obra.

Em seguida, passa a enunciar institutos de direito tributário e de contabilidade, mencionando consulta à Secretaria da Fazenda de São Paulo (nº 508/2004), assim como Decisão normativa do mesmo órgão (CAT 05/2005) e ensinamentos do professor Creso Cotrim Coelho. Admite que há divergências de entendimento porque a LC 87/1996 não foi minuciosa ao se referir aos quatro itens que ensejam os direitos de crédito nas transferências, motivo pelo qual deve ser interpretada teleologicamente.

Segundo alega, o art. 290 do Decreto Federal nº 3.000/1999 e o art. 938 do RICMS/BA/1997 destacam a energia elétrica como integrante dos custos da mercadoria produzida, cujo respectivo crédito está previsto no art. 33, II, “b” da LC 87/1996. O art. 20, § 5º, I da mesma LC também prevê o crédito decorrente da entrada de bens destinados ao ativo imobilizado.

Prossegue salientando que a jurisprudência em que se amparou o Auto de Infração não se aplica ao caso concreto e que a exigência ofende o princípio da não cumulatividade, a presunção de validade dos atos estatais, o primado da segurança jurídica e a proteção à boa fé, pois o seu procedimento foi norteado pelas orientações do Estado de São Paulo e a Administração Pública da Bahia não tem poderes para declarar constitucionalidade. Nessa senda, argumenta que basta o destaque no corpo da nota do ICMS relativo à operação anterior para que o direito de crédito reste configurado.

Afirmando existirem erros nos demonstrativos da fiscalização, discriminados nos documentos 12 e 13 da defesa, requer perícia fiscal.

Fornece endereço para intimações e notificações e encerra pedindo o provimento do apelo.

No Parecer de fls. 330 a 335 a Procuradoria do Estado opina pelo não provimento, no qual afasta eventual pedido de declaração de nulidade ou de reconhecimento de apreciação pelo fisco de constitucionalidade de dispositivos contidos na legislação (art. 167, I, RPAF/1999).

No mérito, pontua que o crédito utilizado nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade foi superior ao estatuído no art. 13, § 4º, II, LC 87/1996, que é uma regra em números fechados, concepção corroborada pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 419.619/DF.

## **VOTO**

Atendidos os pressupostos de admissibilidade (arts. 3º, 4º, e 169, I, “b” do RPAF/1999), conheço o presente Recurso Voluntário e passo ao julgamento das alegações preliminares e de mérito.

No que diz respeito à validade do procedimento administrativo e da Decisão recorrida, que analisou todas as questões ventiladas na peça de defesa, os autuantes e os julgadores da instância de origem expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveram o ilícito, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como apontaram o embasamento jurídico, que se mostra correto e compreensível.

Não foi identificada apreciação de constitucionalidade nas fases anteriores do processo (art. 167, I, RPAF/1999), tampouco violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Com supedâneo no art. 147, I, “a”, RPAF/1999, indefiro o pedido de diligência ou perícia, pois os elementos ora constantes dos autos são suficientes para formar a convicção dos conselheiros componentes deste órgão julgador.

Os documentos 12 e 13 da impugnação estão às fls. 196 a 212, sendo ambos da lavra do fisco, e não do sujeito passivo. Nos mesmos não existem quaisquer indícios ou indicações de equívocos cometidos pelos autuantes.

Quanto ao endereço para intimações, deve ser observado o art. 108, RPAF/1999.

No mérito, para que não ocorra qualquer entendimento equivocado, no sentido de aceitar a tese de agressão à não cumulatividade, é preciso assinalar que a situação em enfoque não trata do direito ao crédito em razão de simples entradas de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários, energia elétrica ou bens do ativo imobilizado, mas daquele utilizado nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade previsto no art. 13, § 4º, II, LC 87/1996.

Para efeito de apuração da base de cálculo quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para filiais da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado o custo de produção definido no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/1996 no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/BA/1997, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito decorrente de base de cálculo maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Importante ressaltar que a definição da base de cálculo 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 da Lei Complementar 87/1996 é bastante específico e não admite outro tipo de custo além dos ali elencados.

Logo, os gastos indiretos e aqueles concernentes a manutenção, depreciação, energia elétrica etc. devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno, conforme procederam os autuantes, os quais, para chegar ao valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários autorizados pela LC 87/1996 em relação aos de transferência consignados nas notas fiscais.

Ao encontrarem a base atinente aos itens como depreciação, gastos indiretos, manutenção, energia elétrica etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal complementar, os auditores apuraram o montante da base de tributação.

Sobre a diferença entre a base de cálculo consignada nos documentos fiscais e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7%, resultando no crédito utilizado a mais pelo contribuinte

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, ouso divergir do seu entendido. O cerne da questão, e do meu voto, é analisar se energia elétrica integra o conceito de “custo da produção” e se, então, se esses valores devem ou não integrar a base de cálculo do ICMS, matéria que tem sido controvertida neste CONSEF. Neste sentido, importante transcrever trecho do voto do ilustre conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, quando do julgamento do Auto de Infração nº 206891.0002/12-6:

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.

Nota que o ora recorrente fez juntar aos autos planilha na qual fazem a exclusão dos valores relativos à energia elétrica por entenderem não integrar a base de cálculo do tributo ora discutido.

Ao meu sentir, a energia elétrica integra o conceito legal de custo de produção trazido pelo art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96, podendo, por força do artigo 33, II, b, do mesmo diploma legal, admitir-se o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial.

Percebo que no caso em tela, para industrialização de seus produtos o recorrente utiliza a energia elétrica de forma essencial, em outras palavras, sem a energia elétrica a empresa não poderia obter o produto final que se destina a produzir. É importante dizer também que a energia elétrica usada nos demais setores da indústria, por exemplo, mera iluminação do ambiente, não constitui, ao meu ver, crédito tributário. Por esta razão o Recorrente tem direito ao crédito dela decorrente e devo dizer que este direito deve ser garantido ao contribuinte, podendo creditar-se destes valores, sendo, portanto, indevida a glosa realizada pelo fisco baiano.

Assim, com máxima vênia, entendo que deve ser acolhido parcialmente o Recurso Voluntário interposto para que sejam afastadas as glosas' dos créditos fiscais de ICMS com energia elétrica, uma vez que é legítima a sua utilização referente à energia elétrica na industrialização de bens pelo recorrente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0020/12-4**, lavrado contra **TIGRE S/A - TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$370.211,21**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO DIVERGENTE** - Conselheiros(as): Edmundo José Bustani Neto, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

EDMUNDO JOSÉ BUSTANI NETO - VOTO DIVERGENTE

ROSANA JEZLER GALVÃO – REPR. DA PGE/PROFIS