

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0004/14-5  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A –ILPISA  
**RECORRIDOS** - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A –ILPISA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0126-01/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24/03/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.JF Nº 0056-12/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais de produto fabricado pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Reforma da Decisão recorrida, após ajuste do valor do crédito fiscal em razão do Decreto nº 7799/00. Razões do Recurso Voluntário insuficientes para a reforma da Decisão. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0126-01/14, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 07/01/2014, exige o débito de R\$ 230.835,77, acrescido da multa de 60%, inerente aos exercícios de 2009 e 2010, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências interestaduais de produtos industrializados pelo remetente, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96, quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, sendo expurgadas as rubricas depreciação, energia, manutenção, materiais de limpeza, gastos gerais de fabricação, etc.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 135.785,76, após as seguintes considerações:

[...]

*Diante disso, verifico que os elementos de custos não contemplados expressamente na LC nº 87/96 foram expurgados pela Fiscalização para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, de acordo com o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2009 a*

2010”, entregue ao contribuinte e anexado ao presente PAF tanto em meio físico quanto como em meio eletrônico.

[...]

No que diz respeito à alegação do sujeito passivo de que, para o cálculo do estorno no levantamento fiscal foi considerado a alíquota de 17%, ignorando o fato de existência de Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia e conforme previsão do Decreto nº 7.799/00 encontrava-se habilitado como beneficiário da redução da base de cálculo do ICMS de forma que a alíquota efetiva nas saídas seja equivalente a 10%. Por isso requereu a exclusão dos valores exigidos a mais no Auto de Infração por ignorar essa sua prerrogativa.

Ao compulsar os demonstrativos de apuração, “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO TRANSFERÊNCIA - FÁBRICAS - Produção do Estabelecimento – 2009 a 2010”, fls. 16 a 41, constato, depois de examinar a metodologia de cálculo adotada, que foi aplicada a alíquota de 12%, e não de 17%, conforme suscitado pelo autuado.

Portanto, como o impugnante a partir de abril de 2008 encontrava-se habilitado, como beneficiário do Termo de Acordo (Atacadista), nos termos do Decreto nº 7.799/00, fica evidenciado que, consoante previsão expressa em se art. 6º, vigente no período objeto da autuação, a utilização de crédito fiscal pelo impugnante não pode exceder a 10% do valor da base de cálculo nas entradas de mercadorias.

Desse modo, no cálculo do estorno de crédito do custo de transferência, no período objeto da autuação, deve ser considerada a redução de 10% não adotada pelos autuantes.

Assim sendo, o valor do ICMS originalmente exigido no Auto de Infração de R\$230.835,77 fica reduzido para R\$135.785,74, conforme demonstrativo de débito abaixo: (...)

[...]

Diante do exposto, pode ser dito conclusivamente que o estabelecimento industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores no custo das mercadorias produzidas não previstos no art. 17, §4º, inciso II da Lei nº 7.014/96. Restou patente nos autos que este procedimento resultou numa base de cálculo maior 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, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS-BA. Apurado e ajustado o limite de 10% do valor do crédito fiscal nas operações realizadas no período em que o autuado encontrava-se habilitado como beneficiário do Termo de Acordo dos Atacadistas, (Decreto nº 7.799/00), resultou na subsistência parcial da infração.

Apesar de os autuantes na informação fiscal terem consignado que mesmo sabendo da decisão da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, nos termos do Acórdão CJF Nº. 0517-13/13 entendem também que o autuado teria que comprovar que efetuou os estornos dos créditos no percentual de 2% (redução da alíquota de 12% para 10%), de modo que a carga tributária ficasse neste último patamar, não coaduno com tal entendimento, pois considero que caso o autuado tenha utilizado de forma irregular o benefício concedido a Fiscalização deverá apurar e, se for o caso, exigir o imposto porventura devido, inclusive com a respectiva penalidade.

Quanto à observação feita pelos autuantes no sentido de que, em face da Instrução Normativa nº 052/2013, mencionada no corpo do Auto de Infração, este CONSEF deve s.m.j., em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional – CTN dispensar a multa por infração, tendo em vista a edição de norma de caráter interpretativo, certamente que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para apreciação de sua dispensa é da Câmara Superior deste CONSEF, falecendo competência a este órgão julgador de primeira instância para tal apreciação.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 219 a 226 dos autos, no qual requer o reexame do Acórdão, considerando que não acatou parte dos argumentos apresentados na sua peça impugnatória, do que pede que sejam as mesmas consideradas como razões do Recurso Voluntário, aos quais diz acrescentar que, ao contrário do entendimento da JJF, a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais não é assunto pacificado entre as unidades da Federação, pois a interpretação limitada de “custo de produção”, determinada pela legislação baiana, não pode ser válida, visto que a ciência habilitada para determinar o conceito de custo de produção não é a tributária e sim a contábil, que pertence ao direito privado e, pelo comando contido no art. 110 do CTN, nenhuma lei tributária pode alterar definição do direito provado.

Logo, o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 não poderia jamais ser taxativo, mas somente exemplificativo, pois os elementos que compõem o custo de produção não são apenas aqueles quatro ali elencados. Assim, reitera a necessidade de se apreciar novamente o mérito da questão.

No caso as razões de mérito não sejam acolhidas, diz submeter novo argumento relativo à forma de cálculo, o qual solicita que seja considerado quando da mensuração do real valor supostamente creditado indevidamente, do que apresenta cálculos hipotéticos para concluir que os cálculos efetuados pelos autuantes estavam incompletos, faltando mensurar justamente o efeito gerado nas saídas dos produtos a título de vendas pelo estabelecimento na Bahia.

Resume seu argumento reiterando que os fiscais calcularam o valor do imposto creditado a maior, porém, não levaram em consideração que, ao determinar a diminuição do valor do custo de transferência, tal procedimento teria um impacto para menos, quando da formação da base de cálculo do ICMS nas vendas dos produtos pelo estabelecimento da Bahia, diminuindo o valor arrecadado pelo Estado.

Assim, a fim de se mensurar o exato valor da autuação, utilizando os critérios apresentados nessa nova argumentação, solicita a conversão do PAF em diligência à ASTEC, para que seja feita uma revisão independente dos cálculos constantes no Auto de Infração.

Por fim, o recorrente pede que seja anulada parte da decisão proferida pela JJF e, em consequência, pelas razões de mérito expostas tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, seja decretada a improcedência do Auto de Infração. Alternativamente, caso não acatadas as razões de mérito, requer a conversão do PAF em diligência nos termos já propostos.

Em seu Parecer, à fl. 236 dos autos, de lavra da Dr<sup>a</sup>. Maria Dulce Baleeiro Costa, a PGE/PROFIS opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por entender que o tema é reincidente no sentido de que a matéria custo de produção é exclusiva da Lei Complementar, por ser instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais de ICMS, mormente nas operações interestaduais, pois é notório que a LC 87/96, nesse particular, pretende minimizar os efeitos da guerra fiscal, estabelecendo de forma objetiva as regras para a composição do custo de transferência interestadual entre estabelecimentos de mesmo grupo.

Portanto, segundo a PGE/PROFIS, a regra matriz prevista no art. 13, §4º, da LC 87/96 não permite alargamento, como pretende o recorrente.

Por fim, o opinativo é de que o recorrente não apresenta qualquer argumento capaz de modificar a decisão recorrida, limitando-se a pleitear diligência, sem esclarecer que fato está pendente de produção de prova.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias fabricadas pelo próprio remetente, localizado em outro Estado, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, verifico que a Decisão recorrida merece reparo, pois, ao admitir que, *“Desse modo no cálculo do estorno de crédito do custo de transferência, no período objeto de autuação, deve ser considerada a redução de 10% não adotada pelos autuantes.”*, em razão de o estabelecimento autuado encontrar-se habilitado como beneficiário do Termo de Acordo (Atacadista), previsto no Decreto nº 7.799/00, a JJF reduziu o valor originalmente exigido de R\$230.835,77 para R\$135.785,74, conforme apurado pelo autuado à fl. 114 dos autos, porém, de modo equivocado, consoante veremos adiante.

Em que pese concordar com a tese para considerar o crédito devido de 10% por se tratar de

estabelecimento beneficiário do Decreto nº 7.799/00, visto que presumivelmente o contribuinte já havia estornado a diferença 2% da base de cálculo (resultado entre o crédito fiscal de 12%, destacado no documento fiscal, e de 10% do valor da operação, previsto no art. 6º da citada norma), o que impediria ao fisco de apurar o ilícito como se o contribuinte tivesse utilizado o crédito fiscal de 12%, mas, sim de 10%, discordo dos números remanescentes apurados e consolidados na Decisão recorrida, os quais prejudicaram ao erário estadual.

Para melhor análise do fato, exemplificaremos com os números apurados pelo fisco no mês de janeiro de 2009, à fl. 17 dos autos, na qual consigna a transferência efetivada pelo contribuinte com a base de cálculo de R\$544.662,36 em confronto com a base de cálculo correta de R\$473.425,31, cuja diferença de R\$71.237,05 à alíquota de 12% gerou o crédito indevido a maior de R\$8.548,42, lançado no Auto de Infração no referido mês.

De imediato, se faz necessário ordenarmos os cálculos para melhor compreensão. Assim, ao considerarmos que, no referido mês de janeiro de 2009, o contribuinte se creditou efetivamente de 12% sobre a base de cálculo das transferências de R\$544.662,36, ou seja, do valor de R\$65.359,48, e posteriormente estornou o valor de R\$10.893,25, correspondente à diferença de 2% entre os créditos recebidos de 12% e de 10% permitido, se conclui que, efetivamente, se utilizou do crédito fiscal de **R\$54.466,23**, relativo às operações de transferências em análise.

Por sua vez, no caso de o contribuinte ter agido na forma da lei, a base de cálculo das operações seria de R\$473.425,31, que à alíquota de 12% resultaria no crédito fiscal de R\$56.811,04, de cujo valor deveria ser estornado R\$9.468,51 (correspondente a 2% sobre a operação), o que resultaria no crédito permitido de **R\$47.342,53**.

Sendo assim, restou comprovado que a diferença ajustada em janeiro/2009, após consideração do estorno decorrente do Termo de Acordo do Decreto nº 7.799/00, é de **R\$7.123,70** (R\$54.466,23 – R\$47.342,53) e não R\$5.028,48, como apurado pelo autuado e acolhido pela JJF.

Denota-se, à fl. 114 dos autos, que o recorrente considera, para efeito do seu “ajuste”, a base de cálculo de R\$50.284,82 e aplica o percentual de 10% para apurar o valor do crédito indevido de R\$5.028,48. Tal diferença na base de cálculo, apurada pelo recorrente, decorre da divisão da alíquota de 17% sobre o ICMS exigido de R\$8.548,42, para, em seguida, incidir o índice de 10%.

Contudo, equivoca-se o apelante, pois se trata de operação interestadual de 12%, cujo percentual dividido pelo valor exigido de R\$8.548,42, resulta a diferença da base de cálculo de R\$71.237,05, que ao aplicar 10% remanesce a exigência de **R\$7.123,70**, conforme acima dissecado.

Logo, para efeito prático do cálculo para exigência nos demais meses, temos três opções:

- 1) Podemos apurar através da diferença entre as bases de cálculo da operação consignada nos documentos fiscais e a legal apurada pelo fisco (R\$544.662,36 - R\$473.425,31 = R\$71.237,05) e aplicar o índice de 10% (**R\$7.123,70**).
- 2) A partir do valor do ICMS exigido (R\$8.548,42), dividido pela alíquota de 12%, apura-se a diferença entre as bases de cálculo (R\$71.237,05), cujo valor se aplica o índice de 10% (**R\$7.123,70**).
- 3) Sobre o valor exigido aplica-se o índice de 83,33% (fator resultado da divisão entre 10% e 12%), ou seja, R\$8.548,42 X 83,33% = R\$7.123,70.

Diante de tais considerações, concluo pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício para restabelecer o Auto de Infração para R\$192.363,17, conforme a seguir:

Data de Ocorrência	Base de cálculo	ICMS Exigido (12%)	ICMS devido (10%)
31/01/2009	71.236,83	8.548,42	7.123,68
28/02/2009	67.142,58	8.057,11	6.714,26
31/03/2009	109.424,75	13.130,97	10.942,48
30/04/2009	101.921,25	12.230,55	10.192,13
31/05/2009	121.030,17	14.523,62	12.103,02
30/06/2009	113.837,50	13.660,50	11.383,75

31/07/2009	89.910,50	10.789,26	8.991,05
31/08/2009	76.988,75	9.238,65	7.698,88
30/09/2009	70.698,17	8.483,78	7.069,82
31/10/2009	48.885,58	5.866,27	4.888,56
30/11/2009	92.486,83	11.098,42	9.248,68
31/12/2009	86.360,58	10.363,27	8.636,06
31/01/2010	83.607,08	10.032,85	8.360,71
28/02/2010	47.088,50	5.650,62	4.708,85
31/03/2010	109.637,25	13.156,47	10.963,73
30/04/2010	37.663,50	4.519,62	3.766,35
31/05/2010	67.247,33	8.069,68	6.724,73
30/06/2010	71.801,58	8.616,19	7.180,16
31/07/2010	139.205,17	16.704,62	13.920,52
31/08/2010	79.739,17	9.568,70	7.973,92
30/09/2010	65.483,42	7.858,01	6.548,34
31/10/2010	44.774,58	5.372,95	4.477,46
30/11/2010	20.947,83	2.513,74	2.094,78
31/12/2010	106.512,50	12.781,50	10.651,25
<b>Total da Infração</b>	<b>1.923.631,40</b>	<b>230.835,77</b>	<b>192.363,17</b>

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, rechaço a preliminar de nulidade de parte da Decisão recorrida suscitada pelo recorrente, pois inexistente motivação para tal pleito, conforme analisaremos quando da análise das razões de mérito relativas ao custo de produção, tanto à sua limitação legal prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, quanto ao efeito gerado nas saídas dos produtos a título de vendas pelo estabelecimento na Bahia.

Em consequência, nos termos do art. 147 do RPAF, indefiro o pedido para realização de diligência, pois considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

Em breve síntese, no mérito, as razões recursais limitam-se apenas a alegar que:

- 1) O disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 não poderia jamais ser taxativo, mas somente exemplificativo, pois os elementos que compõem o custo de produção não são apenas aqueles quatro ali elencados.
- 2) Os fiscais calcularam o valor do imposto creditado a maior, porém, não consideraram que, ao determinar a diminuição do valor do custo de transferência, tal procedimento teria um impacto para menos, quando da formação da base de cálculo do ICMS nas vendas dos produtos pelo estabelecimento da Bahia, diminuindo o valor arrecadado pelo Estado.

Inerente à primeira alegação, no caso concreto de transferência interestadual de produtos de fabricação própria pelo estabelecimento industrial para outras filiais da mesma empresa, para *efeito de apuração da base de cálculo do ICMS* deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, vigente à época, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas aludidas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia.

Tal conclusão decorre do fato de que, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva de lei complementar, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. 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.

Ressalte-se que a adoção do custo de produção restrito a tais rubricas decorre em razão de uma política tributária entre os entes da Federação, estabelecendo de forma objetiva as regras apenas para *efeito de apuração da base de cálculo do ICMS*, limitando-a aos custos primários de produção, o que difere da situação prevista para custo de produção da ciência contábil, no qual se apropria

todos os custos de produção. Portanto, o custo caracterizado pelo legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico, delimitado para uma finalidade também específica, ou seja, a base de cálculo das transferências interestaduais.

Quanto à interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, o STJ já se pronunciou nesse sentido no RE 707.635-RS e, no âmbito administrativo, a restrição imposta pela norma está em conformidade com reiteradas decisões deste Conselho e com o opinativo da PGE/PROFIS de que a regra matriz não permite alargamento, como pretende o recorrente.

Logo, os custos com depreciação, energia, manutenção, materiais de limpeza, gastos gerais de fabricação, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, específica nestas operações de transferências, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Assim, para apuração do valor creditado indevidamente os autuantes cotejaram os custos unitários, nos termos legais, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, apurando o valor da base de cálculo da infração, a qual incidiu a alíquota de 12%, resultando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte.

Quanto à segunda alegação, redunda na mesma situação, pois a tese recursal de que a diminuição do custo de transferência resultaria uma base de cálculo nas vendas também menor, diminuindo o valor arrecadado pelo Estado, também não é verdadeira, visto que, como já dito, tal disposição legal é apenas para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, decorrente de uma política tributária entre os entes da Federação, limitando a base de cálculo ao custo primário de produção, o que difere da situação prevista para o custo de produção da mercadoria vendida, no qual se apropria todos os custos de produção, inclusive os custos com depreciação, energia, manutenção, materiais de limpeza, gastos gerais de fabricação, para efeito de determinação do preço final de venda e consequente tributação, sob pena de o contribuinte vender o produto abaixo do custo de produção.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 especificar, ao caso concreto, como base de cálculo do ICMS, o valor correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$192.363,17.

#### **VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário - Energia Elétrica)**

Peço venia para discordar de parte do voto do eminente Relator deste PAF. Em verdade, a matéria tratada nos autos envolve a glosa de créditos fiscais que no meu entender não poderiam ser glosados ante às 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 vênha ao Ilustre Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois para me valer das suas brilhantes considerações a respeito da matéria, expostas no voto divergente no AI nº 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 órgão 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 agrega-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*” – *reo* entendido como Contribuinte -, pois, patente 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.

Assim, pelo motivos esposados, entendo que são parcialmente procedentes os argumentos recursais no sentido de que deve ser afastada a glosa dos créditos fiscais de ICMS incidente sobre a rubrica “*energia elétrica*”.

Excluída a “*energia elétrica*”, devo asseverar que a postura deste Conselho 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, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0004/14-5**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A. – ILPISA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$192.363,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) - Conselheiros: Paulo Danilo Lopes Reis, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) - Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Daniel Ribeiro Silva e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de fevereiro de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR/PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS