

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3054/16-0  
**RECORRENTE** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0091-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07/12/2017

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0285-11/17

**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 dos produtos fabricados 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: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 28.11.2016, o qual constitui crédito tributário, em face da apuração de supostas irregularidades à legislação do ICMS, assim, descrita: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”.

Consta ainda: Trata-se de estorno, de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base as operações de entrada de mercadorias em transferência interestadual. Período da autuação: janeiro a dezembro de 2012, Valor total da exigência R\$2.156.274,30 e Multa de 60%.

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela Procedência, nos seguintes termos abaixo colacionados:

### VOTO

*Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizado no Estado de Sergipe, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, 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 Lei Complementar 87/96.*

*Preliminarmente, devo salientar que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte. Pede o sujeito passivo a realização de perícia técnica para provar que o preço de transferência praticado é composto exclusivamente do custo oriundo do seu processo industrial. Indefiro tal pedido, uma vez que, mesmo diante da complexidade da matéria, o caso não requer qualquer investigação técnica, no autuado e os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, I e II, RPAF/BA (aprovado pelo Decreto 7.629/99).*

*Ressalto que não houve, na presente exação, ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, cujo valor de crédito deve respeito ao que autoriza a lei, tema, porém, que será melhor apreciado nas discussões de fundo.*

*No mérito, alega o sujeito passivo que jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual de seus produtos, quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo do seu processo produtivo, em disciplina com o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Argui que o procedimento fiscal ignorou o seu complexo processo produtivo e não considerou as variáveis na composição de custo, que não está adstrito*

*tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.*

*Aduz que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIECAFI).*

*Observo que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA 97 (além dos dispositivos correspondentes no RICMS/BA - Decreto 13.780/12), 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 operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.*

*Há de se ressaltar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 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.*

*Assim, 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 procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram os custos unitários nos termos da lei geral em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja: após expurgar da base de cálculo de transferências, as rubricas depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem naquelas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração. Na diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a base de cálculo levantada pela fiscalização incidiu a alíquota aplicada à operação de transferência, apurando-se crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte autuado, conforme consta do demonstrativo de estorno de crédito (resumido), acostado aos autos, fls. 07/17, além do demonstrativo completo, em CD, cópia aos autos, fl. 06 e, entregue ao contribuinte conforme recibo de fl. 05.*

*Dessa forma, no caso em que 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, incisos I e II, do RICMS/BA.*

*A própria Lei Complementar nº 87/96 é taxativa, 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 cabendo interpretação mais abrangente.*

*A formação da base de cálculo do imposto sujeita-se ao regime da reserva legal – 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. 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.*

*É válido ressaltar que para apuração do imposto, objeto deste Auto de Infração, os autuantes se utilizaram dos dados contabilizados pelo próprio sujeito passivo, nos quais se encontram os valores dos elementos de custo de produção do cimento transferido. Assim, uma vez apurado o custo de produção estabelecido em lei (matéria-prima, material secundário, embalagens e mão-de-obra) e confrontado com a base de cálculo utilizada nas transferências, foi feita a inclusão do ICMS para determinação da base de cálculo legal e, em consequência, apurar os valores creditados a mais, cujos números não foram impugnados pelo autuado.*

*Saliento, quanto à utilização da energia elétrica, apesar da sua essencialidade no processo produtivo do cimento, tal insumo, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, não está compreendido entre os elementos de custo de produção definidos no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96 (soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), por não se caracterizar como matéria-prima, nem material secundário e muito menos como mão-de-obra ou acondicionamento.*

*Com relação à rubrica depreciação, que corresponde à diminuição de valor dos bens classificados no ativo imobilizado, perda que será registrada periodicamente nas contas de custo ou despesa em contrapartida às contas de registro da depreciação acumulada (conta ratificadora do ativo permanente), conforme ensina o art. 305, RIR 99. Entendo que também tal valor não possui o alcance querido pelo sujeito passivo, uma vez a LC*

87/96, não faz tal prescrição, não podendo o interprete incorporar ao custo de produção para efeito da transferência em comento.

De igual forma, o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e nem sequer custo de produção. Até porque surge num momento posterior à formação do custo quando o produto já está formado. Além disso, é juridicamente inaplicável, pois não estão presentes as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Posto isso, a operação de transferência de mercadoria produzida em um Estado, remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada norma, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de Sergipe, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Portanto, no caso presente, operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo não deve ser o custo total, mas, o custo de produção, assim entendido, a soma do custo da matéria prima, matéria secundária, mão de obra e acondicionamento, segundo disposto no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Tal regra de tributação não pede ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativo, caso isto se admita, estaria descaracteriza toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador da norma tributária geral. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS, cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas na operação de transferência, tanto para o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

Desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário, tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e o que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, no final, suportado pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, através do mecanismo da não cumulatividade. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS, comprometendo o preço final ao consumidor.

Tal situação estaria ainda em agressão ao pacto federativo, princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88), além do princípio da autonomia distrital, que não admitem que Estados e Distrito Federal se locupletem às custas uns dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Por força dessa política tributária é que o legislador procurou restringir a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Por fim, cabível reiterar que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar (Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004). No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, regras hierarquicamente inferiores. Em contrário, se cada Estado pudesse interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses particulares, acabaria por gerar insegurança jurídica insustentável.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a

*estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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 os dispostos retro citados.*

*O posicionamento externado no presente voto não inova e já foi manifestado em decisões diversas, em segunda instância deste Conselho de Fazenda (Acórdão CJF 0296-12/15; CJF 0109-11/15) e sou pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

*É o voto.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso, reiterando os mesmos pontos trazidos na defesa inicial.

Inicialmente faz um breve relato dos fatos, apontando a tempestividade da peça recursal, bem como a suspensão de exigibilidade do crédito tributário no curso do processo administrativo, em aplicação da regra do art. 151, III, do CTN.

No mérito, aduz que o Autor do referido Auto de Infração incorreu em grave equívoco desde a autuação administrativa, na medida em que se considerou que o recorrente teria inserido no seu preço de transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Afirma o recorrente que jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº. 87/96.

Atesta que durante todo o procedimento de fiscalização foi completamente ignorado o fato de que os produtos produzidos pelo recorrente passam por um complexo processo produtivo, no qual devem ser consideradas diversas variáveis para composição do preço de custo, o qual não está adstrito tão somente à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Assim, passa a discorrer sobre o conceito de “custos de produção”, no intuito de demonstrar que tal expressão compreende todos os gastos envolvidos no processo, que podem ser específicos, ou seja, valorados em cada unidade produzida, ou ainda, custos gerais, como de manutenção, mão-de-obra e energia, os quais estão vinculados ao processo produtivo, mas cuja identificação com o produto final se faz através do rateio destes custos gerais pelo número total de unidades.

Assim, fica claro que o ponto nodal da discussão a ser travado no presente Recurso é se seria possível interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 que importe em restrição do conceito de Direito Privado (oriundo da Ciência Contábil e da Ciência Econômica) de “custo de produção” a ponto de poder, unilateralmente, e de forma completamente desarrazoada, excluir determinados custos do preço de transferência utilizado pelo recorrente quando das transferências interestaduais entre seus estabelecimentos.

Cita o disposto no art. 110 do CTN e julgados do STF que já pacificou o entendimento da impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente.

Ademais, colaciona também entendimentos deste mesmo Tribunal, o qual se posiciona no sentido de para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consomem no processo de fabricação, como lixas, feltros, etc., devem ser computados no preço da mercadoria.

Destaca também a Decisão Normativa (DN) do Conselho de Administração Tributária nº 05/2005, no qual foi obtida a seguinte conclusão:

*9. (...) O disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização*

*verificar a sua correção.*

Com base neste entendimento, contrariando o entendimento da 1ª JF e dos fiscais autuantes, o recorrente discorre sobre a possibilidade de aproveitamento dos referidos créditos.

Quanto aos itens expurgados, quais sejam: energia elétrica, depreciação e/ou amortização, manutenção e outros custos de produção, aponta algumas divergências entre os Tribunais de todo o país diante desse tema, cabendo, portanto, uma atenção e um questionamento especial quanto à veracidade do entendimento do Fisco do Estado da Bahia.

Finaliza que o processo de composição do produto até sua conclusão, atrelado à imprescindibilidade da energia elétrica neste processo, assim como a manutenção, depreciação e/ou amortização, necessários para todo o processo produtivo do recorrente, demonstram claramente a constituição de tais componentes à base de cálculo do ICMS.

Desta forma, aduz que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos, tais quais: fato gerador, base de cálculo, custo-de-produção, matéria-prima, entre outros. Daí a necessidade do pedido da perícia técnica para que se possa melhor esclarecer e dirimir quaisquer dúvidas existentes acerca do tema em apreço.

Neste passo, discorre também sobre o caráter confiscatório da multa aplicada e, por fim, requer:

- a) Seja recebido o presente Recurso Voluntário, posto que tempestivo, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;
- b) Seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal;
- c) No mérito, que seja julgado procedente o Recurso ora apresentado, reformando integralmente o combatido Acórdão nº 0091-01/17, declarando-se a improcedência do Auto de Infração, visto nunca ter ocorrido o alegado uso indevido de crédito fiscal de ICMS, estando a conduta da Requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.
- d) Caso estes Eméritos Julgadores não entendam pela total procedência do presente Recurso Voluntário, requer a ora recorrente a minoração da multa aplicada, para que este Juízo determine sua diminuição a um patamar razoável, assim considerado não superior a 10% (dez por cento) sobre o valor do débito.

## **VOTO VENCIDO**

Inicialmente, informo que o posicionamento por mim adotado quanto à matéria de transferência interestadual ou interna de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade é o de que tais operações não são fatos geradores de ICMS, conforme entendimento já sumulado pelo STJ (Súmula nº 166) e pacificado em nossa jurisprudência.

Ocorre que, no caso em apreço, o Recorrente assumiu a incidência do ICMS, tendo recolhido ao Estado de origem. Logo, não há que se falar mais em não incidência do imposto, visto que o contribuinte recolheu o ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, adotando a legislação infraconstitucional.

Assim, passemos à análise das questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário quanto à base de cálculo da apuração do ICMS adotada pelo Fisco.

Foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso II). Vejamos o que diz o dispositivo:

*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;*

Assim, foram expurgadas as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação, outros custos (manutenção, por ex.), outras despesas (material de limpeza, por ex.), por entender a fiscalização não serem parte integrante nem de matéria prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco acondicionamento.

De fato, com base nos demonstrativos apresentados, foram considerados apenas os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Como brilhantemente se posicionou o i. Conselheiro Daniel Ribeiro da Silva no Acórdão CJF Nº 0296-12/15, também vislumbro do entendimento de que:

*“a interpretação da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II deve ser literal e restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual, esquadrihado na Constituição Federal de forma minuciosa, no intuito de se afastar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.”.*

Ademais, o Recorrente mencionou de forma genérica que as referidas despesas se enquadravam nos conceitos da Lei Complementar sem, no entanto, descrever concretamente de que forma se encaixavam nos conceitos de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Deste modo, agiu corretamente o Fisco na apuração da base de cálculo do imposto lançado em relação às referidas despesas, sendo devido o estorno dos créditos tomados sobre despesas de depreciação, outros custos indiretos e manutenção.

Todavia, no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, entendo que assiste razão às alegações do recorrente.

Neste momento, peço licença para, mais uma vez, citar trecho do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Ribeiro, o qual se debruça sobre a questão da energia elétrica, no intuito de demonstrar o seu caráter indispensável à produção industrial e, conseqüentemente, reconhecer o direito do Contribuinte ao seu devido creditamento:

*“O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.*

*O direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei 7.014/96.*

*Nesta esteira, importa salientar que o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:*

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

*I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:*

*(...)*

*b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;*

*(...)*

*§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;*

*Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade, necessidade, fundamentalidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o custo de produção.*

*A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.*

*Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.*

*Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.*

*Um exemplo interessante dessa diferença de perspectiva é constatado na comparação entre o conceito de material secundário adotado pelo Estado da Bahia, conforme Instrução Normativa nº 052/2013, e pelo Estado de Minas Gerais, nos termos da Consulta de Contribuinte nº 147/98:*

#### **INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 1.**

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

- 1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;*

*Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05. ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO – Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.*

*[...]*

*Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" ou "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".*

*Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:*

- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção;*
- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na*

*produção, inclusive energia elétrica;*

*[...]*

*Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.*

*Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor "corretamente" destacado no documento fiscal.*

*A partir destas divergências, chega-se ao ponto de Estados destinatários questionarem o valor do ICMS apropriado pelos Contribuintes, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto se encontra indevidamente majorada, porque formada por elementos que na sua concepção não deveriam integrá-la.*

*Na prática, todo problema surge pela superposição de ordens jurídicas com prescrições conflitantes – no mínimo entre a legislação e normas complementares vigente no local do estabelecimento produtor e aquelas em vigor no estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência – quando a matéria deve ser regulada, apenas, por Lei Nacional, nos termos do art. 146, I e II, da CF.*

*Mesmo assim, de uma análise sistemática da legislação estadual, entendo restar assegurado o direito de crédito do contribuinte, senão vejamos, a este respeito versa o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA;*

*“Art. 1º...*

*(...)*

*§ 4º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.” ( grifos não originais)*

*Extrai-se, ainda, que o artigo 93, II, “a”, 1, 2, 3, §1º, I, “a”, “b” e “c” desse mesmo Regulamento adiante transcrito, concede o direito de crédito de cada estabelecimento, para compensação com o ICMS também quanto à energia elétrica consumida no processo fabril como insumo. Eis o texto legal:*

*“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:*

*(...)*

*II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):*

*a) partir de 1º de novembro de 1996:*

*1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;*

*2 - quando consumida no processo de industrialização;*

*3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;*

*(...)*

*Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.*

*Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, subsequente à alínea “b” do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril ou que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.*

*A análise da questão presente, como visto, relaciona-se à conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de apropriação de créditos do ICMS, por inexistir critérios normativos que os identifiquem precisamente, o que provoca julgamentos incorretos ao inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.*

*A normatização do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT nº 1, de 2001, que por sua vez segue na mesma esteira da Decisão CAT nº 2, de 1982, ainda em vigor, se constituindo em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito da origem da expressão produtos secundários que ensejou, e ainda enseja, tanta divergência de interpretação por parte dos contribuintes, do Fisco e também dos Tribunais.*



*Segundo relata a referida Decisão CAT, no que diz respeito à legislação, a origem deste problema teria surgido quando da edição da Lei do Imposto Sobre o Consumo - Lei Federal nº 4.502/64 e atual reguladora do IPI, que, diferentemente da lei anterior - Lei Federal nº 4.153/62, não fez mais referência àquela expressão, na medida em que passou a utilizar a que se consagrou até os dias atuais, qual seja, produtos intermediários.*

*Cabe ressaltar que, embora esta Decisão CAT nº 2/82 esteja suportada em fundamentos relacionados ao antigo Imposto sobre o Consumo, atual IPI, o fato é que as definições ali constantes foram acolhidas por aquele Órgão Estadual para justificar limitações semelhantes no âmbito da legislação do então ICM, atual ICMS e, especialmente, no que diz respeito à apropriação dos respectivos créditos.*

*Pode-se dizer, portanto, que no âmbito estadual paulista, a Secretaria de Fazenda definiu as categorias de produtos para fins da apropriação ou não de créditos nestes termos tem-se que:*

- a) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima;*
- b) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; neste caso, analisando-se um dos exemplos citados na Decisão CAT, como é o caso do pneu no automóvel, verifica-se que o fenômeno da integração dá-se pela soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel;*
- c) Se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.*

*A mencionada Decisão CAT nº 1, de 2001, cuidou de abordar sobre o termo insumo:*

*"(...)*

*- Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte:*

### *3.1 - insumos.*

*A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).*

*Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.*

*Desta análise extrai-se que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, distinguidos pela Decisão CAT nº 2/82, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do produto final.*

*Outrossim, cumpre ressaltar que não pode o contribuinte ficar ao livre arbítrio de uma verdadeira guerra fiscal, veja que no presente voto foram citados posicionamentos dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo (também estados originários das operações lançadas no presente Auto de Infração) que são diametralmente opostas ao entendimento que quer fazer valer o Fisco Estadual. Sendo assim, pode-se concluir com firmeza, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, pode ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:*

- a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;*
- b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;*
- c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.*

*Outrossim, cumpre assinalar que o posicionamento deste Relator, embora minoritário quanto às decisões deste CONSEF, não é isolado, a exemplo dos votos vencidos nos Acórdão 5ª JJF nº 0047- 05/10, Acórdão 1ª JJF nº 0177-01/10, Acórdão 1ª. CJF Nº 0097-11/14 e Acórdão 2ª. CJF Nº 0432-12/11 de Relatoria do Nobre Conselheiro antecessor a este Relator, o Sr. Carlos Gantois, como também é embasado em posicionamento de firme doutrina.”*

Deste modo, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, entendo pela sua inclusão na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Por fim, após análise do todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### VOTO VENCEDOR

Peça vênha para discordar do voto da Eminente Conselheira Relatora, que deu provimento parcial no que diz respeito ao crédito da energia elétrica no cálculo do custo de transferências.

O presente processo administrativo fiscal decorre de Auto de Infração, onde o entendimento dos autuantes é de que as operações, objeto deste auto (transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, mas situados em outros estados), foram realizadas com bases de cálculo do ICMS em valores superiores aos permitidos pela legislação em vigor, tanto na esfera estadual quanto federal, por assim dizer, ao arrepio do artigo 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/1996 e também do artigo 56, V, “b”, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, que por sua vez reproduz o artigo 17, §7º, inciso II, da Lei Estadual nº 7.014/96, fonte do Regulamento vigente.

Entendem os autuantes, que o método de cálculo utilizado pela impugnante, contém em seu bojo, elementos que elevam ilegalmente a base de cálculo das operações, de forma que recolhe-se imposto devido ao Estado de origem da mercadoria um valor maior que o devido, e em contrapartida, em virtude da não-cumulatividade do ICMS, esse valor pago na origem é utilizado como crédito do ICMS apropriado pelo estabelecimento de destino, aqui autuado, havendo em tal procedimento, redução indevida do imposto que é apurado e recolhido ao Estado da Bahia, e tal redução corresponde exatamente ao valor do crédito apropriado pelo estabelecimento autuado. Enfim, o valor do imposto a recolher, fica notoriamente reduzido pelo virtual “excesso” de valor creditado nas citadas transferências.

Assim, em resumo, a defesa apresentada pelo impugnante pode ser estabelecida em quatro pontos que serão aqui percorridos:

- 1- A Lei complementar ao estabelecer a base de cálculo não é taxativa, mas exemplificativa.
- 2- Os conceitos dos itens que compõem a base de cálculo na transferência interestadual entre mesmos contribuintes, como matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, seriam conceitos indeterminados da LC 87/96, portanto passíveis de interpretações pelo legislador estadual.

Invoco aqui, o princípio da legalidade estrita do Direito Tributário, e trato para esclarecimentos uma citação valiosa de grande alcance doutrinário, que considero fundamental para análise que faremos aqui neste voto, ensinamento do Mestre Luciano Amaro, segundo o qual, n o princípio da tipicidade tributária, *"deve o legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo", vedando-se ao aplicador da lei "a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários"* (in *Direito Tributário Brasileiro 10ª ed., Ed. Saraiva, pág. 113*).

Assim, de pronto, entendo que não é possível configurar qualquer fundamento na interpretação

de que a LC 87/06, no seu art. 13, II, § 4º, é exemplificativa. Recorro à melhor doutrina por uma questão de estilo, mas afirmo isto, sem precisar me aprofundar em questões de semântica ou de hermenêutica jurídica, pois simplesmente não poderia ser de outra forma.

Conforme a insuperável colocação do Mestre Paulo de Barros Carvalho, compele o agente procurar frases prescritivas exclusivamente entre as introduzidas no ordenamento jurídico por via de lei que tenha o **mesmo status**, sendo vedado o aproveitamento de regras de hierarquia inferior, notadamente nos critérios que estabeleçam alíquotas e base de cálculo, de forma a se estabelecer indevassável barreira ao avanço sobre o patrimônio alheio, de forma injusta e indevida. Assim, em havendo uma interpretação de que os custos são exemplificativos e não taxativos, assim como dos conceitos de custos ali relacionados, estas devem ser feitas por lei de mesmo status, ou seja, por Lei Complementar, jamais por lei ordinária.

O legislador federal sabia que o artigo tratava da base de cálculo nas transferências interestaduais com repercussão direta no valor arrecadado no estado de origem e também no de destino, visto haver uma repartição de tributos. O legislador sabia também que seria uma temeridade deixar a definição da base de cálculo à mercê de normas estaduais, porque isto conduziria a uma terrível insegurança jurídica para os contribuintes, de forma a evitar exatamente o que aqui ocorre nesta lide, onde os estados de origem são virtualmente acusados pelos autuantes de se apropriarem de valor de ICMS maior que o devido, tendo o impugnante recolhido o imposto que devia, alegadamente por conta da obrigação que lhe foi imposta.

O legislador federal, preciosamente, não deixou qualquer margem para especulação, pois define o custo da mercadoria produzida para efeitos de transferências interestaduais, de forma clara, concisa e fulminante: *assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*

Entendo que essa questão encontra-se pacificada pelo STJ, conforme “*decisum*” do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) RELATOR: MINISTRO CASTRO MEIRA, cujo trecho fundamental aqui transcrevo neste voto:

*A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96*

*Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo nosso).*

Assim, superada a análise da questão exemplificativa que foi abordado no mérito da defesa, passo à segunda questão, que foi colocada pelo impugnante, a de que o legislador deixou de citar quais itens deveriam compor as rubricas de custo citadas na lei complementar, a saber: *matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, e que por isto mesmo, os itens expurgados do custo pelo autuante – incluindo a energia elétrica que foi admitida como tendo direito ao crédito pela i. Relatora.

A energia elétrica jamais pode integrar a rubrica material secundário, pois se trata de um custo indireto de fabricação. A verdade é que dada a importância do custo de energia elétrica nos processos industriais ela assume rubrica própria na contabilidade, não estando inserida em nenhuma outra nomenclatura de custos.

Além disso, o Poder Judiciário, no âmbito do STJ, conforme informação anexada ao PAF pelos autuantes, já se produziu farta jurisprudência no sentido de negar a condição de energia elétrica como integrante como matéria prima ou material secundário pois não se incorporam ao produto (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006), assim como, sem amparo na Constituição e na Lei Complementar, o legislador infraconstitucional jamais poderia ao seu

alvitre considerar energia elétrica como mercadoria para fins tributários. Como bem disse Luciano Amaro em citação colocada na informação fiscal, *o legislador infraconstitucional não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.*

Para que não restassem dúvidas quanto à base de cálculo nas transferências, a Secretaria da Fazenda publicou a instrução normativa abaixo reproduzida, que não deixa dúvidas quanto à ilegalidade da inclusão da energia elétrica na base de cálculo em transferências interestaduais, *in verbis*:

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 (Publicada no Diário Oficial de 18/10/2013)*

*O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.(...)*

*Considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel.Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011) determinou que o custo da mercadoria produzida deve ser o parâmetro para a definição da base de cálculo na transferência interestadual promovida pelo CD, ao alegar que a norma vigente (art. 13, §4, incisos I e II da Lei Complementar 87/96) visa evitar o conflito federativo e impedir que o contribuinte direcione o valor do tributo aos cofres públicos que melhor lhe convier, reconhecendo o direito do*

*Estado de destino a não legitimar o crédito do imposto destacado em excesso nas transferências interestaduais de mercadorias, ao acatar o arbitramento utilizado no processo administrativo-fiscal que excluiu o plus valorativo da base de cálculo adotado por empresas, fundamentado no fato de o centro de distribuição não praticar atos de natureza mercantil e, por essa razão, a base de cálculo a ser utilizada deve ser aquela prevista para a saída do estabelecimento industrial (custo da mercadoria produzida).*

*Considerando também que o STJ (REsp 1.331.033-SC, Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 02/04/2013) e a Receita Federal do Brasil (Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, D.O.U. de 26/09/2007) decidiram que energia elétrica e combustíveis não integram o conceito de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem.*

*Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias.*

*RESOLVE esclarecer que:*

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

*1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;*

*1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;*

Assim, pelo exposto, refuto os argumentos utilizados no voto da i. Relatora, quanto ao uso da energia elétrica.

Concluo que o impugnante, utilizando-se de uma operação aparentemente perfeita sob o plano jurídico, recolheu aos estados de origem das transferências, mais impostos do que aqueles que lhe são constitucionalmente devidos, aproveitando-se de uma dissimulação jurídica praticada por aqueles estados, para aumentar a base de cálculo nas transferências interestaduais.

Para não deixar de citar a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, trago aqui breve trecho de voto do Conselheiro Tolstói Seara Nolasco no Acórdão nº 0016-12/09:

*“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 aquinhoar 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.*

*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 pétrea 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”.*

Pelo exposto, o contribuinte transferiu mercadorias de seus estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, com base de cálculo acima da que é legalmente permitida, violando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, quando o legislador determinou taxativamente os elementos de custo de produção: matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, e acondicionamento.

Assim, os gastos com os demais itens de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, frete, energia elétrica e combustível, não devem ser computados no custo de produção para efeitos de transferência interestadual, e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração e NEGÓcio PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## 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 **206891.3054/16-0**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A. (CIMENTO NASSAU)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.156.274,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Ildemar José Landin, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS