

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0007/15-2  
**RECORRENTE** - PANDURATA ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0029-02/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/03/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0016-12/17

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Negados os pedidos de diligência e perícia. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVADO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF nº. 0029-02/16 da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/04/2015, exige ICMS no valor de R\$548.780,11 e multa de 60%.

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 pelo próprio remetente, que teve fundamento nos custos apresentados pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, manutenção, ICMS e outros, tudo conforme mídia e documentos, às fls. 1 a 100 dos autos.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após as seguintes considerações:

### VOTO

*Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.*

*Observo que no campo Descrição do Fatos os autuantes destacaram, entre outros pontos, já reproduzido no relatório do presente acórdão, que o trabalho fiscal tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL N° 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Instrução Normativa, abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram fabricados exclusivamente pela empresa, através dos estabelecimentos remetentes, e transferidos para a filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, §2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, §4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, 'b' do RICMS/BA, que exige a glosa de*

crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Nesse diapasão, conclui-se 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, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Isso posto, frisam que os gastos, por exemplo, com depreciação, manutenção, material de limpeza, e energia elétrica, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Finalmente, asseguram que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, do período de Janeiro a Dezembro de 2011, que o fez tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice) onde consta a discriminação dos itens dos Custos de Produção, por código de produto: Matéria Prima; Embalagem; M.O.D.; Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS. Assim sendo, em consonância com o mencionada LC 87/96 e como os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o somatório de Matéria Prima; Acondicionamento; Material Secundário e Mão de Obra. Por outro lado, foram expurgadas as seguintes rubricas: Utilidades; GGF/Fretes; Manutenção; D.I.F.; Outros; Depreciação e ICMS. Para confirmar o acerto e a qualidade da Auditoria, transcrevem decisões de tribunais administrativos e judiciais que têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, fls. 04 a 07, e Instrução Normativa nº 052/2013, fls. 07 e 08, todas do Auto de Infração.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade quanto ao direito ao crédito, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constantes do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indicam o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Quanto à alegação da nulidade por vício de motivo e capitulação, não pode ser acolhida, pois o Auto de Infração, de 8 - oito - folhas, é rico quanto à forma, aos motivos e também faz a devida capitulação da infração praticada.

De igual forma, não cabe acolhimento o argumento defensivo de necessidade de intimação para apresentar esclarecimento antes da lavratura do Auto de Infração. A Intimação para apresentação de defesa ocorre após a lavratura e registro do Auto, o que foi observado na presente lide.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

No mérito, observo que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal e constante no CD acostados aos autos, e, portanto, que recebeu em transferência do seu estabelecimento matriz fabril situado em outro Estado da Federal para comercialização neste Estado, apenas alegou que o estabelecimento remente fabrica e compra os produtos transferidos, sem apresentar qualquer comprovação de sua alegação de existências de compras.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima,

*material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma não ser admitido nenhum outro tipo de custo, a exemplo de energia, depreciação, etc.*

*De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:*

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

*(...)*

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

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

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

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

*Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:*

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

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

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

*Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.*

*Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.*

*Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.*

*Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito*

ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

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

(...)

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

(...)

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

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

(...)

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

Resta cristalino que, se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabendo ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente, localizado em outro Estado, e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre salientar que, conforme decisão proferida pelo STJ nº RE 707.635- S/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa e componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

No tocante as decisões citadas pela defesa, não são capazes de ilidir a autuação, pois não refletem a jurisprudência dominante do CONSEF.

Devo registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos nº CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

No tocante ao argumento de exclusão da multa, levantado pelos autuantes na informação fiscal, devo registrar que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42 e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

Inconformado, o contribuinte interpôs o Recurso Voluntário de fls. 318/241, tecendo um breve relato sobre os fatos, tempestividade do Recurso e competência recursal, e basicamente repetindo

suas alegações iniciais.

Aduz inicialmente que a glosa dos créditos pela Autoridade Fiscal decorre do equivocado entendimento de que os custos com utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação, depreciação, ICMS, e outros custos operacionais, não se tratam de custos de produção para efeitos de apuração da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de remessa de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa.

Diz que será demonstrado pelo presente recurso que a ausência de regulamentação pela legislação ordinária do ICMS do que seriam os custos de produção apontados no art. 13 da LC nº 87/96, vez que não apresentam parâmetros sólidos do que seriam o material secundário, a mão-de-obra e o acondicionamento, não habilitam as normas administrativas como a Instrução Normativa nº 52/2013 e a Autoridade Fiscal a restringirem o direito creditório dos contribuintes.

Friza que tanto o Auto de Infração quanto a decisão da 2ª Junta de Julgamento limitaram-se a afirmar que art. 13 da LC nº 87/96 prevê como base de cálculo para as operações interestaduais, os custos com “matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, e que aqueles custos suportados pela Recorrente não se enquadrariam em tais hipóteses.

Ressalta, ainda, que a subjetividade com a qual o v. acórdão convalidou a glosa dos créditos de ICMS, comprova-se na medida em que restaram indeferidos os pedidos da Recorrente de realização de diligências e de prova pericial para apuração da efetiva natureza de seus custos de produção.

Assevera que apesar da omissão da legislação do ICMS, há inúmeros subsídios na legislação tributária capazes de fornecer sólidos parâmetros para a aferição dos custos de produção, como é o caso do Regulamento do Imposto de Renda, subsídios estes completamente desprezados pelo v. acórdão recorrido.

Afirma que o v. acórdão recorrido e o Auto de Infração restam maculados de nulidade, vez que a natureza dos custos de produção da Recorrente restou completamente afastada pela subjetividade da Autoridade Fiscal e dos Nobres Julgadores *a quo*, em detrimento da prova técnica, em flagrante violação ao princípio da verdade material.

Esclarece que A Recorrente, conforme se depreende de seu contrato social, atua principalmente na fabricação e comercialização de produtos alimentícios e que, no desenvolver de suas atividades, em decorrência de sua atuação em todo o território nacional, especificamente *in casu* visando à comercialização de seus produtos no Estado da Bahia, a Recorrente remete produtos de suas unidades fabris e centros de distribuições localizados em outros Estados da Federação para o seu estabelecimento situado em Simões Filho – BA.

Assim, cumprindo a legislação regente do ICMS, a Recorrente emite notas fiscais de transferência, recolhendo nos Estados de origem os valores de ICMS relativos às saídas de mercadorias e, de outro lado, utiliza no Estado da Bahia os respectivos créditos de entrada de mercadorias.

Disse que, nos estritos termos da Lei Complementar nº 87/96, a Recorrente apura a base de cálculo do ICMS a ser recolhido no Estado de origem, considerando os custos de produção relativos à matéria-prima; acondicionamento: embalagem e frete; mão-de-obra: mão-de-obra operacional -MOD e manutenção; e materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Ocorre que a Autoridade Fiscal lavrou o AIIM ora combatido, por entender que tão somente as despesas com matéria-prima, acondicionamento, embalagem, e mão-de-obra: mão-de-obra operacional - MOD compõem a base de cálculo do ICMS relativo às operações de transferência

interestadual, glosando os créditos referentes às demais despesas de produção da Recorrente.

Assim, inadvertidamente, a Autoridade Fiscal desconsiderou a natureza de custo de produção, precisamente a natureza de custo de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de todos os materiais secundários, quais sejam, utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

Aduz que o entendimento restritivo acerca dos custos que compõem a base de cálculo da exação, viola o ordenamento jurídico pátrio e os mais abalizados entendimentos jurisprudenciais e doutrinários atinentes à matéria, inclusive os exarados pela Autoridade Julgadora do Estado da Bahia.

Ressalta que, tendo as razões de autuação se apoiado nos parâmetros de interpretação formulados em norma administrativa – Instrução Normativa nº 52/2013 – para extrair a efetiva e correta disciplina da Lei Complementar nº 87/96, conclui-se que o resultado do trabalho fiscalizatório não pode prosperar.

Neste sentido, o Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), em seu artigo 290, apresenta parâmetros precisos acerca dos custos de produção, o qual transcreveu.

Das precisas orientações do Regulamento do Imposto de Renda, perfeitamente aplicáveis ao caso concreto em análise, resta indiscutível a natureza de custo de produção dos materiais secundários: utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos.

As utilidades (gás, energia elétrica e água), inquestionavelmente abarcadas pelo conceito de materiais secundários, da LC nº 87/96, também encontram guarida no conceito de custo de produção do art. 290, inciso I, Regulamento do Imposto de Renda, visto que são bens aplicados e consumidos na produção.

Mais absoluta certeza ainda quanto à natureza de custo de produção revela o material secundário relativo à depreciação e a mão-de-obra de manutenção, cuja previsão está expressa no art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Do mesmo modo, os gastos gerais de fabricação – GGF, as despesas indiretas de fabricação – DIF e os outros custos de produção, enquadram-se na definição legal do inciso I e do parágrafo único do art. 290, inciso III, Regulamento do Imposto de Renda.

Pelo exposto, conclui-se que a desconsideração da natureza de custo de produção das despesas da Recorrente incluídas na base de cálculo de ICMS, viola frontalmente os comandos da LC nº 87/96 e das demais disposições contidas no ordenamento jurídico pátrio, ensejando a integral improcedência da autuação lavrada.

Afirma que as mercadorias transferidas à unidade da Recorrente no Estado da Bahia foram originárias tanto de estabelecimentos fabris como de seus centros de distribuição.

Enfatiza que, neste sentido, também os custos de produção ínsitos de uma unidade de armazenamento, organização para transporte e o transporte em si – como o é o centro de distribuição – deveriam ter sido considerados pela Autoridade Fiscal no seu labor de apuração do suposto equívoco na formação da base de cálculo do ICMS creditado na unidade da Recorrente na Bahia.

Portanto, os valores atinentes às rubricas desconsideradas no presente AIIM - utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, manutenção, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos – devem também ser incorporadas na apuração do efetivo custo do produto, visto que esta é a correta aplicação do comando da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que assim não laborou a Autoridade Fiscal, implicando em inequívoca razão de improcedência do crédito tributário objeto do AIIM ora impugnado.

Argumenta que se não bastasse o equívoco da Autoridade na interpretação da Lei Complementar e na ausência de consideração do amplo e real contexto fático da operação da Recorrente, cabe o destaque de que a própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que foi mencionada nas razões da autuação é desatualizada.

Em relação à rubrica utilidades, em especial gás e energia elétrica, diz que, conforme será detalhado mais à frente, a Autoridade Fiscal incorreu em vício de nulidade – posteriormente reproduzido pelo v. acórdão proferido pela 2ª Junta de Julgamento, que indeferiu a realização de diligências e a produção de prova pericial - ao não perquirir pela completa e indubiosa verdade material da operação da Recorrente.

E sobre esses custos, não resta dúvida da correção na sua inclusão na base de cálculo do imposto calculado em transferências interestaduais. Assim é o posicionamento da própria Autoridade Julgadora do Estado da Bahia, ACÓRDÃO CJF Nº 0119-11/13, que transcreveu.

Conclui que, diante do exposto, depreende-se ser insustentável a glosa de créditos ora guerreada, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido por esta N. Câmara Julgadora, com o consequente reconhecimento da improcedência do Auto de Infração.

Entende que não se pode negar que o rol constante do artigo 13, da LC 87/96 é meramente exemplificativo, de modo que não pode a Autoridade Fiscal, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da lei complementar.

Esclarece que custo de produção consiste em um instituto do direito privado, devendo ser compreendido em seu sentido técnico como sendo a soma de todos os custos inerentes ao processo produtivo, não podendo a Autoridade Fiscal, com base em normas inferiores administrativas, alterar tal conceito para deturpar-lhe a noção, em literal afronta ao disposto no artigo 110, do Código Tributário Nacional, que transcreveu.

Desta forma, as interpretações teleológica e sistemática do artigo 110, do CTN e do art. 13, da LC nº 87/96, observado o conceito contábil e econômico do custo de produção, conduzem à inegável conclusão de que o rol constante da referida lei complementar é meramente exemplificativo, de modo que todos os custos diretos e indiretos suportados no processo fabril devem ser entendidos como custos de produção.

Corroborando o raciocínio exposto, salienta-se que a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, na Decisão Normativa CAT5/2055, reconhece que o rol do art. 13, da LC 87/96 é exemplificativo e que, consequentemente, todas as despesas que integram o custo da mercadoria correspondem a custo de produção.

Pelo exposto, conclui-se que o rol do art. 13, da LC 87/96, é meramente exemplificativo, sendo certo, portanto, que abrange os custos com acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido para julgar a autuação improcedente, sob pena de violação ao artigo 110, do CTN, e do próprio art. 13, da LC 87/96.

Destaca que o rol constante do artigo 13, da LC 87/96 é meramente exemplificativo, de modo que não pode a Autoridade, com base em normas administrativas, restringir o alcance e a finalidade da lei complementar, citando o artigo 110, do Código Tributário Nacional, doutrina sobre o tema, Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON e Decisão Normativa – CAT5/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

Friza que o Auto de Infração é nulo por vício de motivação e capitulação absolutamente contrária à realidade das operações praticadas pela Defendente, destacando que as premissas utilizadas pela Autoridade Fiscal para efetuar o lançamento mediante levantamento fiscal superficial, por serem totalmente equivocadas, não merecem prosperar, porquanto, não houve a análise exauriente da documentação fiscal referente aos períodos de apuração sob os quais recaíram os lançamentos guerreiros, o que demonstra patente violação ao princípio da verdade material, vez que não perquirida pela Autoridade Fiscal, exaustivamente, a real situação fático-jurídica da Recorrente.

Enfatiza que em nenhum momento, conforme inclusive se verifica do relatório fiscal, a Autoridade Administrativa questionou a natureza dos referidos custos, tendo, imediatamente e sem intimar a Defendente para que pudesse prestar esclarecimentos, presumido que não se enquadrariam nas hipóteses do art. 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96. A título de esclarecimento, apresenta planilha que foi produzida pela defendant para controlar seus custos, a qual também foi tomada pela Autoridade para lavrar o Auto de Infração combatido.

Alega que, conforme se verifica tanto da planilha elaborada pela Defendente – a qual foi utilizada pela Autoridade Fiscal como base para a autuação – como do relatório fiscal que acompanha o presente Auto, não é possível se fazer a mínima análise acerca da natureza dos custos que compõem o crédito de ICMS glosado. De outro lado, não se admite que as citações de ementas transcritas entre as páginas 1 e 8 do AIIM sejam consideradas como a análise da natureza dos custos, pois nenhuma apresenta identidade com o presente caso concreto.

Assim, entende a autuada que, uma vez que não apreciada a verdadeira natureza dos custos, revela-se completamente arbitrária e ilegal a conduta que conclui que os custos de acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como a natureza de materiais secundários relativos a utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos não corresponderiam a custos de produção. Deste modo, verifica-se que a Autoridade Fiscal não cumpriu com o seu dever de apurar a verdade material dos fatos, maculando de nulidade o presente Auto de Infração.

Nesta toada, tece comentários sobre o princípio da verdade material.

Afirma que a ausência de abertura de intimação específica para manifestação da Defendente, viola os princípios do devido processo administrativo e da ampla defesa, albergados pela Carta Magna, no artigo 5º, incisos LIV e LV.

Alega ainda que a multa levada a efeito no lançamento, no percentual de 60% do valor do tributo, é excessiva e extrapola a proporcionalidade e a razoabilidade, em função da natureza da infração; que, na hipótese vertente, consiste, nos termos em que se alega no lançamento, de suposta utilização indevida de crédito de ICMS. Que a multa de 60% do tributo, mesmo prevista em lei – art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96 – não guarda conformidade com a natureza da infração e, por conseguinte, afronta o princípio da proporcionalidade, contemplado implicitamente na Constituição Federal.

Finalizando sua peça defensiva, diz que pelo exposto, pode-se concluir que:

- i. os custos com acondicionamento do frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como com materiais secundários relativos a utilidades (gás, e fabricação - DIF, depreciação, ICMS e outros custos, correspondem a efetivos custos de produção da Recorrente;
- ii. o rol do art. 13, da LC 87/96, é meramente exemplificativo, sendo certo, portanto, que abrange os custos com acondicionamento relativo ao frete; da mão-de-obra relativa à manutenção; bem como de materiais secundários relativos às utilidades (gás, energia elétrica e água), gastos gerais de fabricação – GGF, despesas indiretas de fabricação - DIF,

- depreciação, ICMS e outros custos;
- iii. o Auto de Infração guerreado está maculado de nulidade insanável, vez que a Autoridade Fiscal ao não conceder prazo para a prestação de esclarecimentos necessários à previa lavratura do Auto de Infração, acerca da operação da Recorrente e da natureza de seus custos de produção, descumpriindo com o seu dever de busca pela verdade material, em desrespeito aos princípios do devido processo administrativo (art. 5º, LIV, da Carta Magna), da ampla defesa (art. 5º, LV, da Carta Magna), da isonomia (art. 5º, “caput”, da Carta Magna) e da autotutela administrativa (art. 37, da Carta Magna);

Ao finalizar a peça recursal, diante de todo o exposto, requer a Recorrente:

- a. seja integralmente provido o presente Recurso Voluntário com o consequente reconhecimento da improcedência do Auto de Infração guerreado e reforma do v. acórdão, haja vista que a Recorrente apurou a base de cálculo do ICMS em estrita observância à LC nº 87/96;
- b. subsidiariamente, caso assim não seja entendido, seja decretada a nulidade plena e irrestrita do v. acórdão proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal e do Auto de Infração, devido à inobservância da verdade material da operação da Recorrente pela Autoridade Fiscal, que incorreu em vício de capitulação e modalidade, conforme os argumentos consignados na Defesa e ora repisados;
- c. caso não sejam acolhidos os itens “i” e “ii” acima – o que não se acredita -, requer seja dado provimento ao presente Recurso para que seja reduzida a multa confiscatória, aplicada a percentuais condizentes com a situação concreta, por ser medida da mais pura e cristalina justiça fiscal!

Em todas as hipóteses, caso o não seja reconhecido de plano o caráter inócuo da instrução praticada na lavratura do AIIM atacado, protesta a Recorrente pela produção de todas as provas em direito admitidas, em especial, a juntada de novos documentos, a realização de diligências e/ou de perícia, sempre com a sua participação/ciência nos moldes pugnados preliminarmente, visando à comprovação das alegações efetuadas, realização de sustentação oral, tudo sob pena de violação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

Em 21/06/2016, foi exarado Parecer PGE/PROFIS (fls. 360/372) da lavra do i. Procurador Dr. RAIMUNDO LUIZ ANDRADE, que opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

Em 16/03/2017 o Parecer foi acolhido pela i. Procuradora Assistente Dra ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS.

## **VOTO VENCIDO**

O presente Auto de Infração foi lavrado contra o contribuinte sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência, com base de cálculo fixada no Estado de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/1996. Trata-se de operações com mercadorias fabricadas por estabelecimento de mesma titularidade da autuada.

Inicialmente, a Recorrente pede a nulidade do presente Auto de Infração, alegando cerceamento de defesa por afronta aos postulados constitucionais do contraditório e da plenitude de defesa. Disse que o Auto de Infração indica, apenas, um valor como uma ocorrência do mês de apuração da infração, como se fosse um só fato gerador, uma só saída de mercadoria em cada mês, o que obstruiu a defesa e violou frontalmente o disposto no art. 39 do RPAF/BA.

No Auto de Infração foram obedecidas todas as determinações inseridas no art. 39, do RPAF/BA, quais sejam: a identificação do sujeito passivo, a descrição da infração, o dispositivo da legislação tributária infringido, a indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto

exigido, permitindo ao recorrente o exercício do seu direito de defesa e do contraditório.

Da análise dos documentos e demais elementos que instruem o presente PAF, em confronto com o quanto decidido no julgamento realizado em Primeira Instância, constata-se que, de fato, o direito de defesa do contribuinte foi devidamente atendido, no caso vertente, não ensejando a nulidade do presente Auto de Infração.

Igualmente não acolho à alegação da nulidade por vício de motivo e capitulação, pois verifico que o presente PAF é rico quanto à forma, aos motivos e também faz a devida capitulação da infração praticada.

Em relação ao argumento defensivo de necessidade de intimação para apresentar esclarecimento antes da lavratura do Auto de Infração, esclareço que a intimação para apresentação de defesa ocorre após a lavratura e registro do Auto, e no presente PAF foi devidamente observado. Desta forma, não acolho a nulidade argüida.

Também indefiro a solicitação de diligência e perícia formulada pelo Recorrente, porque, a meu ver, já se encontram no processo todos os documentos necessários ao deslinde da causa, a teor do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Quanto ao mérito teço as seguintes observações:

*Ab initio*, vejo que não há qualquer controvérsia quanto ao fato de as operações, objetos da autuação, serem de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, ou seja, entre unidades de uma mesma empresa, situadas em outros Estados da Federação.

A recorrente em sua tese Recursal alega que parte das mercadorias transferidas à unidade da Recorrente no Estado da Bahia, foram originárias tanto de estabelecimentos fabris como de seus centros de distribuição.

Ao verificar a documentação acostada ao presente PAF, não identifiquei nenhuma nota de transferência oriunda de centro de distribuição da Recorrente.

O CD acostado a fl. 12, todas as planilhas apensadas, se referem a custos das fábricas, em as notas fiscais fls. 55/92, consta o código CFOP 6151 – Transferência de Produção do estabelecimento. Assim, não restou comprovado a alegação recursal de transferência de mercadoria oriunda de centros de distribuições da Recorrente.

A Recorrente alegou que todas as rubricas indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, são custos que integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando as mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente.

A este julgador, não há dúvida de que a tributação dessas operações deve seguir o disposto no Inciso II do §4º do Art. 13 da LC 87/96, àquela que determina os custos permitidos para compor a base de cálculo da operação, os quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, pois resta claro que os produtos foram produzidos no estabelecimento de empresa Matriz ou Filial da autuada. Desta forma, em toda e qualquer transação que envolva os produtos fabricados por estabelecimentos Matriz e Filiais, entre esses estabelecimentos, deverá ser seguida a orientação legal ora citada.

Dessa forma, não tenho como acatar a tese da Recorrente, que sem embasamento requereu que fossem considerados todos os custos incorridos na produção, pois sabemos que na rubrica de “custos” constam todos os valores incorridos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual, como permissivo de crédito.

A energia elétrica e o gás, consumidos no estabelecimento industrial da Recorrente, constituem

elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenchem os requisitos do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o Art. 93, §1º, Inciso I e alíneas do RICMS/BA, estes que tratam das hipóteses de crédito para as mercadorias destinadas a industrialização, produção, dentre outras, que sejam consumidas nos processos ou integrem o produto final.

Em química, o catalisador é uma substância que altera a velocidade de uma reação, sem ser consumido, durante o processo. Os Catalisadores para fins de créditos de ICMS são considerados materiais secundários, principalmente nos processos da indústria química e petroquímica, onde eles atuam acelerando o processo ou facilitando às reações necessárias à produção ou manutenção das condições necessárias a essas ocorrências.

Desta forma, vejo que neste processo específico os produtos: energia elétrica e gás, se não considerados matérias primas, agem diretamente no forno de produção dos pães e biscoitos, gerando energia necessária à produção, assumindo assim o papel de produtos secundários.

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica e o gás no processo industrial, e nesta condição devem ser tratados, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumidos, a despeito de não integrarem fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem as suas participações, sequer pode ser iniciado e menos ainda concluir o processo fabril, dada a sua total essencialidade como fonte de energia que é, e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o conceito de custo de produção.

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

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

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

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

Por derradeiro, com esta exegese sistemática dessas disposições legais, entendo assistir razão ao Recorrente neste aspecto, por considerar a energia elétrica e gás, vinculados ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 que o inclua na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Outro ponto que devemos analisar, é que todas as legislações estaduais entendem que outras rubricas, inclusive a energia elétrica e demais custos de produção, compõem a base de cálculo do preço utilizado nas transferências interestaduais.

Neste ponto a Recorrente fica em um beco sem saída, pois se não considera estas rubricas no

custo da mercadoria transferida é autuada no estado de origem, e se as considera, é autuada no estado destinatário. Tal fato gera uma insegurança jurídica a Recorrente, que em qualquer situação que adote será penalizada.

Diante de todo o exposto, entendo que os produtos: energia elétrica e gás, utilizados pela Recorrente devem compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Quanto ao argumento de que as multas aplicadas possuem caráter confiscatório, observo que as mesmas estão prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, portanto são legais.

No que se refere ao argumento de que é inconstitucional, ressalto que conforme disposto no art. 167, I, do RPAF/BA, não se incluem na competência deste órgão julgador, declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração procedente em parte.

## VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia ao nobre relator para manifestar entendimento divergente, relativamente ao tratamento jurídico a ser dispensado à energia elétrica e ao gás, nos termos a seguir.

Inicialmente, é importante frisar que não se está discutindo o direito ao creditamento, por parte do sujeito passivo, do ICMS incidente nas operações de aquisição de energia elétrica e gás, utilizados no processo industrial, mas da composição da base de cálculo a ser considerada nas transferências interestaduais, situação que foi expressamente regulada pelo art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96, abaixo transcrito.

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

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

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

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

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

A própria analogia feita, com o crédito dos catalisadores parece-nos descabida, pois essas mercadorias possuem regra específica de creditamento, conforme art. 309 do RICMS atual, abaixo reproduzido.

*“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

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

...  
b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores (grifo acrescido) e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;  
...”

Tal peculiaridade, aliás, exclui os catalisadores do enquadramento no conceito de material secundário, como pretende o Relator, pois, não fosse assim, inexistiria a necessidade de prever separadamente o direito ao crédito para tais mercadorias.

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

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

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

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

*Matéria-prima: madeira.*

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

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

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

*“Elementos Básico de Custos*

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

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

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

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

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

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

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

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste Conseg, conforme acórdãos JJF N° 0255-11/16, CJF N° 0160-11/16, CJF N° 0112-11/16, CJF N° 0069-11/16 e CJF N° 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0255-11/16**

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

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0160-11/16**

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”*

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0112-11/16**

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

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0069-11/16**

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

**“1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0067-11/16**

*EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE DA FEDERAÇÃO DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÉNIOS OU PROTOCOLO. Fato demonstrado nos autos. A imputação diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, §4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96. Não importa o “conceito de custo contábil” segundo a técnica dos manuais de contabilidade. Para integrar a base de cálculo do ICMS nas saídas, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado deve prevalecer o “conceito legal” do custo da mercadoria produzida expressamente veiculada no dispositivo normativo. Não é todo e qualquer custo de produção que integra a base de cálculo, de acordo com o regramento supracitado da Lei Complementar nº 87/96. A base cálculo é constituída, tão-somente, pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A enumeração erigida pelo legislador especifica taxativamente quais as rubricas que devem ser incluídas na base de cálculo. Infração subsistente. Não acatadas as preliminares suscitadas. Mantida a Decisão recorrida Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”*

Assim, considerando que a energia elétrica e o gás integram os custos indiretos na empresa

autuada, entendo que não devem compor a base de cálculo nas operações autuadas, restando caracterizada a presente infração.

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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/15-2**, lavrado contra **PANDURATA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$548.780,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGF/PROFIS