

PROCESSO	- A. I. N° 206891.3048/16-0
RECORRENTE	- SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0079-05/17
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 16/05/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0077-12/18

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, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos, 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. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência. Preliminar de nulidade rejeitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 05/12/2016, para exigir ICMS no valor de R\$252.483,39 e multa de 60%, em decorrência da “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais.

O autuado ingressou com defesa às fls. 36/43 e os fiscais autuantes prestaram informação fiscal às fls. 54/93, dos autos. Na decisão de piso teve o seguinte conteúdo.

“Preliminarmente o autuado impugna o lançamento tributário sob a alegação de que estaria pautado em presunção simples, com base em planilha gerencial da autuada, sob o pressuposto de que a impugnante aproveitou crédito de imposto decorrente de entradas por transferência entre filiais de produtos em valores superiores ao seu custo, ou seja, superfaturados, aumentando o crédito a ser aproveitado e reduzindo o valor do ICMS a recolher para este Estado.

Desse modo, reclama o deficiente que, por ter se originado de um lançamento absolutamente precário, a fiscalização não aprofundou o trabalho, que culminou na presente autuação, mediante a realização de diligências e perícias, o que demonstra que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências, em discussão, não possui amparo técnico contábil por parte de um trabalho fiscal independente.

Nesse caminho afirma que a fiscalização, como órgão acusador, sugeriu que, em razão de apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da impugnante, que recebeu a mercadoria.

Assevera ainda que, por não assistir razão à autoridade fiscal, o AI deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância, acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento. Estas as teses da defesa, que inicialmente pede ainda a realização de diligência, a qual nego.

É que o pedido de diligência direciona-se no sentido de que sejam esclarecidas as matérias de fato, contudo, concluo que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca da matéria em lide, a teor do disposto no art. 147, I do RPAF/99, (Decreto 7.629/99), sendo que os relatórios de

produção das fábricas foram entregues à fiscalização pelo autuado, e estes foram utilizados para a devida apuração da base de cálculo do ICMS ora exigido.

Preambularmente, ressalto que todas as alegações versando sobre a inconstitucionalidade e ilegalidades dos atos normativos estaduais não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA.

Observo que a exigência fiscal está em consonância com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, tendo sido apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário um crédito fiscal maior do que o previsto no RICMS/2012, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Outrossim, o Auto de Infração foi lavrado com a observância do disposto no art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Também não procede o argumento do deficiente de que o AI deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento. É que o autuante fundamentou a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, por supostamente não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento. Os valores de transferência formam a base de cálculo contida nas notas fiscais de transferência, razão porque não cabe a apuração ou a verificação da formação de base de cálculo no estabelecimento emitente. O que se apura é a formação do crédito fiscal constante nos competentes documentos fiscais regularmente emitidos pelo fornecedor, ou seja, o produtor, no caso específico.

Ultrapassadas as preliminares de nulidade, passo ao exame do mérito, como segue.

O presente Auto de Infração exige crédito tributário de ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Irresignado com a autuação, o sujeito passivo alega que o conceito de “custo de produção” deve ser formado de todos os custos, e que eles devem ser considerados na formação da base de cálculo de transferência interestadual.

Portanto, para sua surpresa, o autuante alega que “os gastos com manutenção, depreciação, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível, etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal”.

Contudo verifico que os autuantes fundamentaram a autuação na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, excluindo da base de cálculo as rubricas “custo fixo”, “depreciação”, “custo variável” e “frete”, por não integrarem a matéria-prima, a mão-de-obra, o material secundário, nem o acondicionamento.

Justificam que não acatam a justificativa de que a separação dos custos, efetuada pela impugnante, por razões meramente gerenciais, não descharacteriza a qualificação, como custo propriamente dito, previsto no § 4º, II, art. 13, da LC 87/96, mas que tal separação teria servido, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento, e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada.

Diante das assertivas trazidas na defesa, e do posicionamento adotado pelos autuantes, na informação fiscal, que mantiveram a autuação em sua íntegra, adentro ao exame da questão posta em lide na seara administrativa fiscal.

A Lei Complementar 87/96, em seu artigo 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Na presente autuação, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF, acaso existente), energia, combustível etc, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subseqüente estorno do respectivo crédito fiscal, pois não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96, consoante as várias concepções teóricas sobre o tema, tão bem analisadas pelos autuantes na informação fiscal.

Destaca-se que a vontade do legislador ao aprovar esse regramento foi no sentido de limitar, reduzir a formação de base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados (ou mercadorias produzidas), para filiais localizadas em diferentes unidades da Federação, definindo, taxativamente, a parte que seria cabível a cada ente público da Federação.

Os autuantes registram, que nos livros Razão e Diário, da sociedade empresária, constam a contabilização de energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Assim, não foram incluídos, quando da formação dos custos de produção, e o mesmo pode ser dito quando esta sociedade empresarial

elaborou a Ficha 04^a da DIPJ, entregue à RFB, pois esta ficha 04 da DIPJ diz respeito ao CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS e classifica a ENERGIA no item “outros custos”.

Constatou que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção, apresentada pela empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 26/27), quanto em meio eletrônico (fls. 26/27), onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto, quais sejam: Matéria-prima, embalagem, Mão-de-Obra, Ingredientes, custo fixo, depreciação, custo variável, frete.

Nesse mister, e para a correta determinação da base de cálculo foram expurgadas as seguintes rubricas: Custo fixo, depreciação, custo variável, frete, por não integrarem a matéria-prima, mão-de-obra, o material secundário, nem tampouco o acondicionamento.

Nesse compasso os autuantes elaboraram o demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, em meio físico e em meio eletrônico.

O deficiente, em nenhum momento, contesta os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Não há como negar o acerto da autuação, pois que 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. Nessa direção o Parecer Jurídico PGE 2011405993-0, anexo ao Auto de Infração nº 2068910040133, da Nestlé Brasil Ltda., posto que [...] em face da enumeração restritiva constante da norma legal, somente integram o custo de produção, para fins do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, as despesas concernentes a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de maneira que gastos outros, que com este não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”

Ademais, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois violariam o disposto no art. 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como o art. 146, III, “a”, (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Portanto, 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, não constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, consequentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Ressalto que este entendimento tem sido mantido nas decisões proferidas por este Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 250-11/09; CJF 251-12/10; CJF 082-12/12 e CJF 070-13/13; Acórdão CJF 0383-11/10 e Acórdão CJF 0082-12/12.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Cientificado da decisão de Primeira Instância, o contribuinte interpôs peça recursal às fls. 123/130, na qual vem alegar o seguinte.

Alega, preliminarmente, que o levantamento fiscal é precário, pois entende que a fiscalização tem o dever de investigar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, aprofundando o trabalho fiscal mediante a realização das diligências e perícias que entender necessárias, não sendo admitido o lançamento pautado em presunção simples.

Junta julgados do CARF que trilharam o entendimento no sentido de que, se a fiscalização não tiver cuidado de fiscalizar pormenorizadamente a ocorrência do fato gerador, o lançamento fiscal é manifestamente insubstancial. Pontua que, em âmbito estadual, também existe jurisprudência administrativa pacífica no sentido de que a fiscalização deve apurar as circunstâncias elementares e essenciais relacionadas à autuação, sob pena de o levantamento fiscal ser decretado precário, acosta julgados em apoio ao seu ponto de vista.

Destaca que a fiscalização não aprofundou o trabalho fiscal mediante a realização de diligências e perícias, o que demonstra que a suposta supervalorização do valor contábil das transferências em discussão não possui amparo técnico contábil por parte de um trabalho fiscal independente,

dando origem a um lançamento precário e pautado em mera presunção simples de ocorrência do fato gerador, em total afronta ao disposto no artigo 142 do CTN, razão pela qual entende que o auto de infração é manifestamente insubstancial e, portanto, deve ser integralmente cancelado.

Registra que a fiscalização produziu tão extenso relatório, com uma série de ilações sobre aspectos de fato relacionados à operação da Recorrente, sem que tenha se dado ao trabalho de promover qualquer diligência ao estabelecimento da empresa. Indaga se assertivas desse importe poderiam dispensar um aprofundado trabalho investigatório com verificação *in loco* das situações de fato que foram tomadas pela fiscalização como premissas para a formulação da acusação fiscal.

Declara que é consideravelmente mais relevante quando se sabe que, ao fim e ao cabo, o órgão acusador sugeriu que, em razão da apresentação de superfaturamento pela filial produtora, houve aproveitamento indevido de créditos de ICMS por parte da Recorrente, que recebeu a mercadoria. Entretanto, afirma que não assiste razão à Autoridade Fiscal, de modo que o auto de infração ora impugnado deve ser declarado nulo, ante a precariedade do levantamento fiscal, que não apurou nenhuma circunstância acerca da formação da base de cálculo do imposto pela filial que emitiu as notas fiscais com o suposto superfaturamento.

Afirma que, caso a argumentação acima não seja acolhida, o auto de infração merece ser cancelado em razão dos fundamentos de mérito, adiante aduzidos.

Impugna quanto à legitimidade do crédito apropriado, alegando que, durante a Fiscalização, a Autuada apresentou ao Fisco Baiano planilhas com a composição do custo de produção de todos os produtos recebidos de outras filiais em transferência. Observou que a 5ª JJF, em sua decisão, concluiu que: “*Portanto, energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação, frete (despesas de venda) ... , não podem ser inseridos nos elementos de custo mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96*”. Reafirma que, desta forma, excluiu-se da base de cálculo as rubricas “Custo Fixo”, “Depreciação”, “Custo Variável” e “Frete”, por, supostamente, não integrarem a “matéria prima”, a “mão de obra”, o “material secundário”, nem o “acondicionamento”. Cita e reproduz o artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Ressalta que a separação dos custos efetuada pela Recorrente, por razões meramente gerenciais, não descharacteriza a qualificação, como custo propriamente dito, dos subitens acima mencionados. Tal separação serviu, tão somente, para um melhor gerenciamento do orçamento, e não poderia servir de amparo para a cobrança ora guerreada. Acrescenta que se deve levar em conta que a limitação do custo (que seria considerado a base de cálculo do imposto) é improcedente, encontrando óbice, inclusive, no disposto no artigo 110 do CTN.

Sustenta que agiu de forma correta quanto da composição da base de cálculo, uma vez que o custo foi composto pelos elementos legais (art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96), sendo que as denominações utilizadas pela Recorrente, assim o foram para facilitar seu orçamento.

Pede pela necessidade de diligência e juntada de novos documentos. Protesta pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, sempre visando a comprovação da inexistência da autuação, em homenagem ao princípio da verdade material, o qual deve prevalecer no caso em questão. Pontua que tal princípio reside no dever do julgador de sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Sustenta que a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Assevera que se é facultado à autoridade, até mesmo, buscar elementos não trazidos pelas partes para seu convencimento, não há que se negar o conhecimento de documentos colacionados ao processo pelas partes, sobretudo quando requerido prazo para sua juntada na própria Impugnação, o que desde já se requer.

Por fim, disse que caso remanesçam dúvidas por parte desta douta autoridade julgadora, requer a baixa dos autos em diligência, nos termos da legislação de regência, a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.

Conclui solicitando e requerendo o Acolhimento do presente Recurso Voluntário com os seguintes pedidos: “*(i) declarar NULO o auto de infração ora guerreado, ante a evidente precariedade no levantamento fiscal; (ii) ou alternativamente, seja julgado totalmente IMPROCEDENTE o presente AIIM, conforme argumentos alhures; (iii) Caso remanesçam dúvidas por parte desta douta autoridade julgadora, requer-se a baixa dos autos em diligência a fim de que sejam esclarecidas as matérias de fato, com a devida instrução do processo.*”.

Protesta, novamente, pela juntada de novos documentos no decorrer do processo administrativo, em obediência ao princípio da verdade material. Por fim, requer-se doravante todas as intimações e notificações sejam direcionadas ao advogado da Reclamante, Dr. Fabio Augusto Chilo, inscrito na OAB/SP 221.616, com endereço na Avenida Marginal Direita do Tietê, nº 500, São Paulo/SP, CEP 05.118-100, inclusive para se fazer presente no julgamento e realizar sustentação oral.

VOTO

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos contidos nos autos são suficientes à formação da minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por falta de aprofundamento do trabalho fiscal, noto que não assiste razão ao sujeito passivo, pois o levantamento fiscal foi efetuado a partir das informações fornecidas pela empresa, as quais apresentaram um nível de detalhe suficiente a propiciar a delimitação da base de cálculo das operações de transferência. Por isso, entendo que o trabalho desenvolvido apresentou uma abrangência compatível com o escopo da fiscalização executada. Eventuais inconsistências que venham a ser apontadas no lançamento é questão que deve ser resolvida no mérito.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

No mérito, a acusação fiscal foi “*utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”. Trata-se de glosa de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais.

O sujeito passivo se opõe ao lançamento, sustentando que faz parte do custo das mercadorias transferidas as seguintes rubricas: energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação, frete (despesas de venda) e outras.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com o conceito de custo, delimitado pelo inciso II do § 4º do art. 13 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 (grifos acrescidos).
...”

Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a fazer referência ao custo, mas avançou, especificando componentes dessa variável patrimonial e fazendo uso de uma enumeração taxativa que resultou em restringir as partes do custo que devem compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual.

De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referir ao custeio deixa transparecer uma atitude influenciada por determinada corrente teórica, cujo critério classificatório nos dá pistas que acabam por conduzir a compreensão acerca da base de cálculo aplicável a essas operações. A eleição (pelo legislador) de quatro categorias conceituais, usualmente tratadas na doutrina, dá-nos pistas e nos orienta acerca de qual teria sido a sua intenção. Isso porque a referência feita a partes de um todo quer significar que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência (diferentemente do que defende o sujeito passivo) deve abranger apenas uma parcela dos custos, mas não a sua totalidade, senão seria despicienda a sua enumeração. Essa é, sem dúvida, uma primeira conclusão a que se pode chegar.

Não se trata, consequentemente, de uma exemplificação, já que as classes citadas não são exemplos de custo (entendido aqui na sua totalidade), mas efetivamente se apresentam como partes dele, as quais devem ser somadas, segundo a literalidade do texto.

Assim, a despeito de toda a divergência que a matéria enseja, não se cogita da hipótese de utilizar o custo total como base de cálculo para as transferências interestaduais, prevista na norma da lei complementar 87/96.

Ademais, 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 segundo 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 (grifos acrescidos)”

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/custos 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.

Os custos diretos têm como traço característico a ausência de necessidade de rateio, como afirma, uníssona, a doutrina especializada.

Segundo Roberto Biasio, referindo-se aos custos dos materiais:

“São os gastos relacionados com os materiais utilizados no processo produtivo. Podem ser diretos (quando forem identificados, de forma direta, os produtos que os consomem) ou indiretos (quando os materiais são usados de forma genérica, em vários produtos, sem a identificação de quanto é gasto em cada um, de forma específica).”

Ainda de acordo com Biasio, o conceito de custos diretos está diretamente associado à idéia de ausência de rateio.

“Para alocação dos custos aos produtos e/ou serviços é necessário primeiro identificar e separar quais são os custos diretos e quais são os indiretos. Os custos diretos, por serem facilmente identificáveis nos produtos que os consomem, são alocados diretamente aos respectivos produtos, sem a necessidade de qualquer tipo de rateio.”

Na doutrina de Cláudio Sameiro, a ausência de rateio também se configura em traço característico dos custos diretos:

“... podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo. São apropriados diretamente (sem rateio) aos produtos e são possíveis de serem identificados (matéria-prima, mão-de-obra, embalagens, etc). Em geral, identificam-se com os produtos e variam proporcionalmente à quantidade produzida”

O professor Manoel Valenti define, assim, os custos diretos:

“compreendem os gastos com materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabricação aplicados diretamente no produto. Esses custos são assim denominados porque seus valores e quantidades em relação ao produto são de fácil identificação. Assim, todos os gastos que recaem diretamente na fabricação do produto são considerados Custos Diretos.”

O rateio (ou a sua ausência) é, também na doutrina de George Sebastião Guerra Leone, um elemento definidor da natureza do custo:

“Em resumo, o que se quer dizer é que a diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto, ...”

“Todo item de custo que é identificado naturalmente ao objeto do custeio é denominado de custo direto.

“Por outro lado, todo o item de custo que precisa de um parâmetro para ser identificado e debitado ao produto ou objeto do custeio é considerado um custo indireto. ...”

Assim, ainda que não seja possível definir, de forma precisa, a extensão conceitual da locução “custo da mercadoria produzida”, pode-se, contudo, compreender que se trata de apenas uma parcela do todo (o custo direto), mas jamais o custo total como pretende a recorrente.

Esse é o entendimento que foi consagrado pela jurisprudência deste CONSEF, conforme acórdãos JJF Nº 0255-11/16, CJF Nº 0160-11/16, CJF Nº 0112-11/16, CJF Nº 0069-11/16 e CJF Nº 0067-11/16, cujas ementas se encontram transcritas abaixo.

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 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 PROVÍDO. Decisão unânime.”

**“1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 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^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 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^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 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^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 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, CONVÊNIOS 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 específica 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.”

Por isso, diferentemente do que alega o sujeito passivo, entendo que não é possível incluir na base de cálculo das operações de transferência itens como energia elétrica, combustíveis, materiais de manutenção, depreciação e frete, pois não se enquadram no conceito de mão-de-obra, matéria prima, material secundário ou acondicionamento.

Por conseguinte, não merece reparo a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vénia para discordar do i. Relator quanto ao seu posicionamento em relação à parte da Infração 1, “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo”, referente a energia elétrica.

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

A energia utilizada no processo de conservação da carne até o seu destino assume uma importância tal que sem ela não existiria a comercialização do produto final.

Como a empresa pode desconsiderar de seu custo de transferência este elemento que é

indispensável a comercialização de seu produto final?

A este julgador não há dúvida 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 seguido a orientação legal ora citada.

Dessa forma, a energia elétrica e os combustíveis, consumida no estabelecimento industrial da Recorrente constituem elemento indispensável 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 a produção ou manutenção das condições necessárias a ocorrência destas.

Desta forma vejo que neste processo específico o produto: Energia Elétrica e os combustíveis, se não considerado matérias prima, age diretamente na conservação dos produtos, gerando energia necessária a manutenção da qualidade da carne, assumindo assim o papel de produto secundário.

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica e os combustíveis 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 consumido, 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 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 infra legais, 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.

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia em sendo consumida 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 os combustíveis, 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, os combustíveis 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 autuado 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 os combustíveis, utilizados pela Recorrente devem compor o valor do custo de transferência utilizado nas operações interestaduais entre seus estabelecimentos.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a decisão recorrida e julgar o auto PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.3048/16-0, lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$252.483,39**, 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, José Carlos Barros Rodeiro, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Eduardo Ramos de Santana.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Sérgio Sena Dantas e Tiago de Moura Simões.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2018.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS