

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3056/16-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**RECORRIDOS** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0140-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 29/06/2018

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0114-12/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. A formação da base de cálculo está demonstrada em planilhas com cálculos feitos por nota fiscal de aquisição, tomando o custo unitário mensal de cada produto. Demonstrado que o remetente incluiu itens do sistema produtivo que não compõe a base de cálculo nas transferências interestaduais, resultando em destaque de ICMS acima do estabelecido na Lei Complementar nº 87/96 e apropriação indevida de crédito fiscal pelo autuado. A base de cálculo deve ser o custo de produção, previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ainda que a mercadoria tenha sido remetida de estabelecimento comercial da mesma sociedade empresária (Centro de Distribuição – CD) que a tenha fabricado. Lançamento tributário revisto em razão do autuado já ter estornado crédito fiscal no percentual de 2%, referente à diferença entre a alíquota interestadual nas aquisições oriundas do Estado de Goiás e a interna de 10%, por ser o autuado signatário do termo de acordo previsto no Decreto nº 7.799/2000, bem como em razão da revisão dos itens vinculados à rubrica “material secundário” que não deveriam compor a base de cálculo nas transferências interestaduais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o primeiro interposto pelo contribuinte e o segundo para reexame da Decisão da Junta de Julgamento, em razão do valor desonerado ter sido superior a R\$ 100.000,00, aplicando-se a regra prevista no art. 169 I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 29/11/2016, para formalizar a exigência de ICMS no valor original de R\$589.305,88, em decorrência de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo remetente, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo utilizada na unidade federada de origem, ficando superior ao estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (01.02.23), ocorrido nos meses de janeiro a novembro de 2012, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Os autuantes afirmam que este auto de infração tem amparo no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF, bem como em parecer da Procuradoria Geral do Estado. A base de cálculo foi apurada a partir de planilha de custo de produção apresentada pelo autuado, composta do somatório da matéria-prima, embalagem, mão de obra, material secundário (energia térmica, gás, óleo BPF, lenha, material de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório), energia elétrica e depreciação.

Disseram que foram expurgadas as rubricas energia térmica, gás, óleo BPF, lenha, material de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório, energia elétrica e depreciação.

As operações objeto do estorno de crédito fiscal são originárias dos CDs (Centros de Distribuição) do fabricante, ora autuado, localizados em Minas Gerais e da unidade fabril da empresa localizada no Estado de Goiás.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal ao decidir a lide, exarou o voto a abaixo transcrito:

#### **VOTO DA JJF**

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*O Auto de Infração consiste na verificação da correta apropriação do valor de crédito fiscal admitido nos recebimentos de mercadorias em transferências interestaduais, com base em interpretação de norma de lei complementar federal que define base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias produzidas no estabelecimento do remetente.*

*A verificação partiu da planilha de custos apresentada pelo autuado. Foram expurgados os custos que os autuantes entenderam não estarem previstos no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96. Após elaboração de planilha com o custo unitário de cada produto, os autuantes calcularam em cada nota fiscal de aquisição os valores da base de cálculo que extrapolaram a definida na citada lei complementar e apuraram o consequente valor de crédito fiscal que não deveria ter sido apropriado.*

*Da análise do disposto no inciso II do § 4º do art. 13 da lei Complementar nº 87/96, entendo que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser composta apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos. Se a intenção do legislador fosse estabelecer como base de cálculo o custo de produção na forma entendida pela contabilidade de custos, não haveria de redefini-lo expressamente como fez na lei complementar.*

*Se a intenção fosse apenas ser exemplificativo, não haveria de utilizar expressão que indica redefinição restritiva "assim entendida a soma do custo da matéria-prima...", mas utilizaria expressão que revelasse intenção de apenas citar itens que fizessem parte do conceito aplicado, como "assim entendida a soma de itens como custo da matéria-prima..."*

*Como há na lei Complementar nº 87/96 uma redefinição restritiva da expressão "custo de mercadoria produzida" de forma taxativa, e não uma citação de seus itens de forma exemplificativa, não é possível dar uma interpretação extensiva a esta norma. De fato, a base de cálculo estabelecida na lei complementar contraria propositalmente a metodologia contábil de apuração de custo, à medida que apenas admite na hipótese em lide a utilização de parte dos itens que compõem os custos relacionados ao sistema produtivo.*

*Considerar que é taxativa a interpretação dada pela lei complementar à expressão "custo da mercadoria produzida" não viola os ditames do art. 110 do Código Tributário Nacional, como sugeriu o autuado. O conceito de custo de mercadoria produzida para efeito de tributação não foi utilizado nem expressamente nem implicitamente na Constituição Federal. Logo, tal interpretação não altera a definição nem a limitação das competências tributárias estabelecidas pela MagnaCarta.*

*Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação.*

*A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96 e não pelas legislações estaduais. Assim, a cobrança que excede a devida não pode ser admitida pelo Estado de destino como crédito fiscal para o destinatário. O princípio da não-cumulatividade não está sendo ferido, pois o remetente não está obrigado a estornar os créditos referentes aos outros itens do custo de produção que não fizeram parte da base de cálculo das mercadorias.*

*O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste auto de infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.*

*A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos fiscais decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos fiscais decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.*

*As consultas respondidas pelo fisco de outras unidades da Federação buscam a interpretação da legislação tributária produzida em seu Estado, não necessariamente servindo de base para interpretação da legislação federal, ainda mais quando o texto regulamentar acrescentou itens do custo de produção que não estavam expressamente previstos na legislação federal, buscando uma interpretação extensiva da norma.*

*Concordo com as retificações propostas pelos autuantes no demonstrativo de débito em razão do autuado ser signatário do termo de acordo dos atacadistas e por não ter sido apropriado por ele o valor correspondente ao percentual de 2% do valor das aquisições oriundas de Goiás, referente à diferença entre a alíquota interestadual de 12% e a interna de 10%.*

*Também reconheço como correta a retificação do demonstrativo visando a exclusão apenas dos seguintes itens vinculados à rubrica material secundário: gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitante, detergente e hipoclorito de sódio, conforme arquivos denominados “DEM do Custo Unitário Mensal da rubrica Material Secundário cfe. LC 8796 - 2012 – Fábricas” e “Itambé e Coop. Prod. Função Itens Custo”, em CD à fl. 223*

*Também não se pode admitir que depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório e energia elétrica sejam considerados matéria-prima ou material secundário, pois não são consumidos em contato direto com o produto. Este é o entendimento do CONSEF em vários julgados, como o Acórdão CJP nº 0250-11/09. Ainda que seja legítimo a apropriação dos créditos fiscais vinculados às entradas de energia elétrica e bens do ativo para compensação com débitos fiscais, os gastos com essas entradas não podem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais por força do caráter restritivo da norma federal que estabelece apenas os custos classificados como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento na sua formação.*

*Os autuantes recalcularam o custo unitário mensal dos produtos produzidos no estabelecimento fabril remetente, pertencente à mesma empresa, com base nas informações do custo de produção prestadas pelo próprio autuado, retirando os valores relativos a gastos que não se enquadram no conceito de matéria-prima nem no de material secundário, em conformidade com o estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Em concordância com o parecer emitido pela PGE, entendo que, sendo a mercadoria produzida pela mesma sociedade empresária, é irrelevante se a mercadoria saiu de um estabelecimento comercial ou industrial para que seja aplicada como base de cálculo o custo de produção.*

*Com o valor do custo de produção de cada produto, calculado em cada mês, os autuantes calcularam a diferença a maior da base de cálculo constante em cada nota fiscal emitida e o consequente valor do ICMS que deve ser estornado pelo autuado. Neste cálculo eles consideraram a inclusão do valor do ICMS na formação da base de cálculo, nos termos do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, conforme pode ser observado na coluna “custo lei” do demonstrativo denominado “REL custo transferência 2012 - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 223).*

*Destaco, ainda, que mesmo com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. Como o presente Auto de Infração foi lavrado três anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa. Assim, mantenho a multa inicialmente exigida.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$273.359,53, conforme demonstrativo à fl. 206.*

**Inconformado com a parte da Decisão que manteve a exigência fiscal, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário, em 09/10/2017, peça processual que se encontra anexada às fls. 259 a 271**

dos autos.

Discorreu, na peça recursal, que os fatos geradores objeto da autuação estão situados entre janeiro e dezembro de 2012 e que a empresa promove em suas fábricas localizadas nos Estados de Minas Gerais e Goiás, a industrialização do leite e seus derivados, sendo que sua produção é transferida para os seus diversos estabelecimentos, espalhados em todo o Brasil, tal como o estabelecimento situado na Bahia, que se incumbe da comercialização das mercadorias no Estado da Bahia.

Reafirmou, em igualdade com o que foi suscitado na peça impugnatória apresentada em 1ª instância, que por meio da fiscalização levada a efeito, o auditor entendeu que a base de cálculo utilizada na transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos da Recorrente teria sido indevidamente majorada, elevando, conseqüentemente, o crédito de ICMS aproveitado pela unidade da Recorrente na Bahia, o que levou à glosa articulada neste auto de infração.

Conforme consta do auto de infração, o lançamento foi feito com fundamento no artigo 13, § 4º, **inciso II**, da LC 87/96, que estabelece como base de cálculo das transferências, o “valor da mercadoria produzida”, que não incluiria os custos de energia térmica, materiais de higienização de equipamentos industriais, materiais de laboratórios, energia elétrica e depreciação, que foram expurgados da apuração do crédito aproveitado.

Os próprios auditores fiscais retificaram a autuação com base nas alegações da empresa e a 1ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência parcial do Auto de Infração, em Acórdão acima reproduzido.

Entende, todavia, o contribuinte que a decisão de piso merece reforma na parte que manteve o crédito tributário.

No tocante à BASE DE CÁLCULO das operações de SAÍDAS do CD sustenta a aplicação da norma correspondente à ENTRADA MAIS RECENTE. Afirmou que a Lei Complementar 87/96 regulamenta em seu artigo 13, §4º, acerca da base de cálculo a ser adotada nas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, distinguindo a base de cálculo para cada hipótese prevista.

*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*

Nas saídas dos Centros de Distribuição - CD de MG, que **não produzem mercadorias**, sustenta não pode ser adotado como base de cálculo, o custo de **mercadoria produzida**, pois o CD é um estabelecimento que distribui as mercadorias entre diversos estabelecimentos, sendo, portanto, única e exclusivamente, comercial. Argumenta que se a Lei Complementar estabelece como base de cálculo das transferências, o valor da entrada mais recente e o custo da mercadoria produzida, o estabelecimento CD da Recorrente, que não produz mercadoria, ao adotar como base de cálculo, o valor da entrada recente (valor pago ao estabelecimento industrial), atendeu ao disposto na LC, sendo totalmente ilegal o presente estorno do crédito e a decisão recorrida.

Nesse sentido, transcreveu de autoria do jurista Ives Gandra Martins, trechos do Parecer “*ICMS. Transferência de Mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da federação. Base de cálculo. Lei Complementar nº 87/1996, art. 13 parágrafo 4º, I, conceito de valor da entrada mais recente*”, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, novembro 2013:

*“Como se vê, o dispositivo estabelece bases de cálculo específicas para cada uma das situações de saída de mercadoria destinada a estabelecimento pertencente ao mesmo titular situado em outro Estado, tendo em vista a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente.*

*O inciso I em que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, aplica-se quando a **atividade desenvolvida pelo remetente é mercantil**; o inciso II em que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, aplica-se quando o **estabelecimento remetente é industrial**; e o inciso III tratando-se de mercadorias não industrializadas.*

*... A Lei Complementar 87/1996 não estabelece nem no art. 13 nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”. Tampouco o fazem as legislações ordinárias do Estado da Bahia e do Estado que aliás estão – como haveriam mesmo de estar- perfeitamente afinadas com as normas gerais da lei complementar...*

*... Por valor da entrada mais recente há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido em data mais recente mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. ”*

Portanto, sustenta a recorrente, a base de cálculo adotada pela Recorrente nas saídas dos Centros de Distribuição (estabelecimentos comerciais), localizados em Minas Gerais e destinadas ao estabelecimento da apelante na Bahia, estaria em conformidade com a disposto no inciso I, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, sendo indevida a glosa articulada pela fiscalização baiana.

Em relação as transferências provenientes das fábricas localizadas em Goiás, que adotaram o custo de produção como base de cálculo das transferências, a decisão recorrida decidiu que foi **“correta a retificação do demonstrativo visando a exclusão apenas dos seguintes itens vinculados à rubrica material secundário: gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitante, detergente e hipoclorito de sódio”**.

Assim, restou para discussão, a conclusão da decisão de que os gastos com gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitante, detergente e hipoclorito de sódio não compõe o custo produtivo da mercadoria.

Argumenta a recorrente que merece reforma este entendimento, uma vez que no processo industrial, todos estes itens representam gastos incorridos PARA a produção, e não PELA produção. Ou seja, sem tais elementos, os produtos não poderiam ser fabricados, sendo os mesmos essenciais e indispensáveis, o que permite classificá-los como material secundário.

Nesse sentido discorreu que os custos como de materiais de higienização de equipamentos industriais e material de laboratório, segundo os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON é definido claramente o que é "custo" e "custo de produção":

*8. Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.*

*(...)*

*11. O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade, é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques*

Logo, segundo a NPC 22 do IBRACON, enquadra-se no conceito de "custo de produção" a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Pontuou ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, tendo como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". E no exercício de suas funções editou o

Pronunciamento Técnico CPC 16, que deixa claro que no conceito de custos estão incluídas exatamente aquelas parcelas glosadas pela fiscalização neste feito, conforme trecho reproduzido abaixo:

*12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. **Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.** Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a **depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica.** Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.*

Reproduziu na peça recursal trechos do livro do prof. Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, São Paulo, Ed. Atlas, 1996, cap. 2, p. 46), relacionados aos "custos de produção", definindo-os:

*(...) os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda. (...)*

De acordo com o referido autor, "é bastante fácil a visualização de onde começam os custos de produção, mas nem sempre é da mesma maneira simples a verificação de onde eles terminam", razão pela qual propõe a seguinte regra:

- \* Os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda serão "custos de produção";
- \* Os gastos realizados após a industrialização do bem (ou seja, quando estiver pronto à venda) não serão "custos de produção", mas sim "despesas de venda".

Disse que não há dúvida, portanto, que os gastos com gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitante, detergente e hipoclorito de sódio, devem compor o custo de produção na condição de material secundário.

Mais à frente declarou que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, esclarece o que se entende por *custo de produção*, destacando que este cálculo envolve os custos com material secundário, cuja definição é **“o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica”**, conforme dispositivo transcrito abaixo:

*Art. 43 - Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*IV - na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que em transferência para outro estabelecimento do mesmo titular:*

*(...)*

*b - na transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular localizado em outra unidade da Federação:*

*(...)*

*b.2 - o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo;*

*(...)*

*§ 2º - Para os efeitos do disposto na subalínea “b.2” do inciso IV do caput deste artigo, considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:*

*I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;*

*II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;*

*III - à mão-de-obra:*

*a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na*

*produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;*

*b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;*

*IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.*

Ponderou que o Regulamento do ICMS Baiano e a Lei Complementar nº 87/96 admitem que os custos sejam formados por material secundário, e, na medida em que não especificam o que se entende por material secundário, ficaria patente que prevalece o conceito contábil, amplamente admitido, de que tal despesa incluiria os itens de “*gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanitante, detergente e hipoclorito de sódio*”.

Disse ser impossível fabricar os produtos da Recorrente sem os tais itens, o que significa dizer que os gastos com estes materiais secundários, porquanto essenciais para a obtenção do produto final, integram os *custos de produção*, ou seja, são **gastos incorridos PARA a produção e não PELA produção**.

Frisou que em decisão recente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF reconheceu que os gastos com matérias de higienização de equipamentos industriais e de laboratório (desinfetante, sanitante, detergente) configuram **insumo da produção**, conforme abaixo:

“Acórdão: 9303-004.918 (10410.723727/2011-51)

Data de Publicação: 26/06/2017

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/03/2008 a 30/09/2009 PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. **CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.** O termo insumo utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota um a abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

**PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. AGROINDÚSTRIA. USINA DE AÇUCAR E ÁLCOOL. HIPÓTESES DE CRÉDITO. INSUMO.** Em relação à atividade agroindustrial de usina de açúcar e álcool, **configuram insumos as aquisições de serviços de análise de calcário e fertilizantes, serviços de carregamento, análise de solo e adubos, transportes de adubo/gesso, transportes de bagaço, transportes de barro/argila, transportes de calcário/fertilizante, transportes de combustível, transportes de sementes, transportes de equipamentos/materiais agrícola e industrial, transporte de fuligem/cascalho/pedras/terra/tocos, transporte de materiais diversos, transporte de mudas de cana, transporte de resíduos industriais, transporte de torta de filtro, transporte de vinhaças, serviços de carregamento e serviços de movimentação de mercadoria, bem como os serviços de manutenção em roçadeiras, manutenção em ferramentas e manutenção de rádios-amadores, e a aquisição de graxas e de materiais de limpeza de equipamentos e máquinas.**”

Acrescentou que o CARF já reconheceu também que os **combustíveis usados nas máquinas de fábricas de alimento são insumos da produção**, Ementa reproduzida abaixo:

“Acórdão (Visitado): 9303-004.896

Número do Processo: 18088.720677/2012-52

Data de Publicação: 24/04/2017

Contribuinte: PREDILECTA ALIMENTOS LTDA

Relator(a): DEMES BRITO

Ementa: Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Ano-calendário: 2008 COFINS NÃO CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE GÁS PARA EMPILHADEIRA (EMBALAGEM -TAMBORES) PARA TRANSPORTE E ARMAZENAGEM DE ALIMENTOS. DIREITO A CRÉDITO. POSSIBILIDADE. De acordo com artigo 3º da Lei nº 10.833/03, que é o mesmo do inciso II, do art. 3º, da Lei nº 10.637/02, que trata do PIS, pode ser interpretado de modo ampliativo, desde que o bem ou serviço seja **essencial a atividade empresarial**, portanto, capaz de gerar créditos de COFINS.”

Por fim, a recorrente sustenta a exclusão da multa lançada no Auto de Infração, em conformidade com as disposições do artigo 100, I, e § único, do CTN. Disse que ainda que fosse devido algum estorno de crédito de ICMS, nenhuma multa ou juros poderiam ser cobrados, já que a apuração da base de cálculo da transferência foi feita com estrita observância da norma de regência. Que é indiscutível que a norma aplicável para a definição da base de cálculo na saída de mercadoria é a legislação do Estado de origem da mercadoria, ou seja, Minas Gerais e Goiás. Portanto, ainda que possa a fiscalização do Estado da Bahia questionar as normas emitidas pelos Estados de Minas Gerais e Goiás (guerra fiscal), fato é que tais normas são de observação obrigatória pelos estabelecimentos da Impugnante de onde saíram as mercadorias, ou seja, a base de cálculo nas transferências não foi apurada de acordo com a vontade da Recorrente, mas em estrita observância às normas vigentes no Estado de origem, razão pela qual as multas e juros não podem ser exigidos.

Ao concluir a peça recursal, o contribuinte requer seja dado provimento ao recurso, para cancelar integralmente o auto de infração. Se assim não for entendido por este órgão julgador, com fundamento no artigo 280 do CPC, a Recorrente pede sucessivamente (*“em não podendo acolher o anterior”* de cancelamento integral) a exclusão do estorno em relação às transferências recebidas do estabelecimento comercial (CD). Caso assim não se entenda, requer a reformulação do crédito tributário para cancelar a multa e os juros, nos termos do artigo 100 do CTN (Código Tributário Nacional).

## VOTO

Passo inicialmente ao exame do Recurso de Ofício, que está relacionada à exclusões processadas pelos autuantes na fase de informação fiscal e acatadas pelo Junta de Julgamento na decisão de piso.

As retificações propostas pelos autuantes no demonstrativo de débito se deram primeiramente em razão do autuado ser signatário do termo de acordo dos atacadistas e por não ter sido apropriado por ele o valor correspondente ao percentual de 2% do valor das aquisições oriundas de Goiás, referente à diferença entre a alíquota interestadual de 12% e a interna de 10%.

Foi também reconhecida como correta a retificação do demonstrativo visando a exclusão apenas dos seguintes itens vinculados à rubrica material secundário: gás combustível natural, água, cavaco/lenha, óleo combustível, soda cáustica, ácido nítrico, complexo orgânico coagulante, desinfetante, sanizante, detergente e hipoclorito de sódio, conforme arquivos denominados “DEM do Custo Unitário Mensal da rubrica Material Secundário cfe. LC 8796 - 2012 – Fábricas” e “Itambé e Coop. Prod. Função Itens Custo”, em CD à fl. 223

Mantidas na autuação as rubricas depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório e energia elétrica que não foram considerados no rol de matéria-prima ou material secundário, pois não são consumidos em contato direto com o produto.

Os autuantes recalcularam o custo unitário mensal dos produtos produzidos no estabelecimento fabril remetente, pertencente à mesma empresa, com base nas informações do custo de produção prestadas pelo próprio autuado, retirando os valores relativos a gastos que não se enquadram no conceito de matéria-prima nem no de material secundário, em conformidade com o estabelecido no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Não há reparos a serem feitos na decisão da JJF, razão pela qual NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício interposto.

Ingresso agora no exame do Recurso Voluntário. Doravante passarei a abordar a alegação recursal atinente à aplicação ao caso em exame das disposições do inc. I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96. Entende o contribuinte que nas operações originárias de seus Centros de Distribuição o



critério para a determinação da base e de cálculo não deve partir dos custos de fabricação, envolvendo a soma dos itens matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. Sustenta a defesa que as operações em exame atraem a regra atinente à valoração “*correspondente à entrada mais recente*”.

O tema pela sua complexidade exige uma breve descrição das operações envolvidas.

A recorrente segundo expôs nas peças, defensiva e recursal, procedeu à transferência de seus produtos fabricados no território do Estado de Minas Gerais (MG) através de seu Centro de Distribuição (CD). Informou que transfere as mercadorias produzidas para diversas filiais diretamente de suas fábricas, a exemplo do que ocorre com o Estado de Goiás, ou através dos Centros de Distribuição (CDs), conforme operações originárias de MG, dado o grande volume de mercadorias de produção e que são comercializados em todo o território nacional. Segundo consta das informações prestadas pelo contribuinte aos autuantes e confirmadas nas suas intervenções neste PAF, por ocasião da defesa e da interposição do recurso, nas remessas com origem nos Centros de Distribuição com destino à filial da Bahia a empresa autuada utilizou na composição da base de cálculo do ICMS o “**valor correspondente à entrada mais recente**”, adotando o critério fixado no art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96.

A autuação, por sua vez, sustenta que tanto nas operações originárias das unidades fabris da empresa como aquelas provenientes de Centro de Distribuição das suas fábricas, a base de cálculo deve ser composta tão somente pelos elementos de custos de fabricação, envolvendo os itens matéria-prima, material secundário, mão-de-obra direta e acondicionamento, razão pela qual fizeram aplicar neste caso as disposições do inc. II, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96.

O cerne da controvérsia, portanto, gravita em torno do critério de quantificação da base de cálculo quando a remessas de produtos industrializados que tiveram por origem Centros de Distribuição vinculados aos estabelecimentos fabricantes dos produtos transferidos o que demanda interpretação da totalidade das disposições contidas no artigo 13, § 4º, da LC 87/96, com a seguinte redação:

*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.*

De início, cabe consignar que a base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico praticado (artigo 13, inc. I, da LC 87/96). No entanto, o § 4º do referido dispositivo previu bases de cálculo específicas para as situações envolvendo saídas de mercadorias pertencentes ao mesmo titular para estabelecimentos situados em outros Estados. Em tais operações incorre transferência da titularidade jurídica - posse ou propriedade da mercadoria - já que a pessoa jurídica é a mesma, inexistindo neste caso o critério 'preço', a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação.

Uma das funções da Lei Complementar no sistema tributário é veicular regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade, em relação a definição de fato gerador, base de cálculo e arrecadação do ICMS.

Dentro desse escopo e desempenhando o papel de norma estruturante do sistema tributário nacional, a regulação normativa das operações de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetidas para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente

ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente na forma prevista na Lei Complementar. Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil. Não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. No entanto, tais transferências, são consideradas, por ficção, fatos geradores de ICMS tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais que produz reflexos tributários nas pessoas envolvidas no processo de transferência, ou seja, no estabelecimento de origem e no estabelecimento de destino das mercadorias como também no valor do imposto a ser debitado na respectiva operação, definindo-se o montante a ser recolhido na unidade federativa de origem das mercadorias e o crédito fiscal a ser suportado no Estado de destino.

Importante destacar ainda que o ICMS é um imposto sobre o consumo, e que o encargo dele decorrente é a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, industrial, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior, diante do princípio não cumulatividade do imposto (sistema de compensação do imposto). Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação, tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais estruturantes emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, elegendo os itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS. Em relação à atividade industrial determinou que a base de cálculo deve ser composta pela soma dos itens *matéria-prima, material secundário e acondicionamento, além da mão-de-obra*, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o estado consumidor.

Assim, nas situações envolvendo transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte a interpretação da norma relacionada à formação da base de cálculo deve ser restritiva, já que a norma estabeleceu bases de cálculo a serem adotadas em situações excepcionais, estratificando o *quantum a ser recolhido em cada unidade federada envolvida na operação*.

Outro aspecto a ser observado é os incisos do § 4º remetem sempre à atividade desenvolvida pelo sujeito passivo na sua totalidade: no inciso I, cuidou da atividade mercantil, no inciso II, estabeleceu regras para atividade industrial e, no III, voltou-se à atividade de produção de produtos primários.

No caso em exame, a atividade realizada pelo sujeito passivo, ora autuado, é a industrial. O desmembramento da atividade empresarial em unidades voltadas precipuamente à transformação de matérias primas e outras dedicadas com exclusividade ou quase que totalmente à distribuição das mercadorias fabricadas pelo mesmo contribuinte não descaracteriza o fato de que a empresa, no seu conjunto, desenvolve atividade de fabricação de mercadorias para posterior revenda.

Os Centros de Distribuição da Cooperativa Central de Prod. Rurais de Minas Gerais Ltda., ora autuada, na específica situação descrita nos autos, não ostentam natureza tipicamente mercantil, pois estes não adquirem produtos de terceiros para posterior revenda. Constituem, na verdade, apêndices do parque industrial da empresa recorrente, fases da sua cadeia produtiva, deslocados fisicamente apenas para aumentar a eficiência das atividades de produção e da comercialização dos produtos fabricados.

Há que se observar mais uma vez, que um dos objetivos das normas positivadas nos incisos do art. 13 da LC 87/96 foi evitar o conflito entre os entes da federação em decorrência da arrecadação do imposto. Tratando-se de transferência é interestadual, o enrijecimento da base de cálculo nessas operações acaba por fixar o montante de imposto a ser recolhido para cada sujeito ativo, evitando que se estabeleça litígio em derredor do imposto a ser recolhido no Estado de origem e no Estado de destino das mercadorias. Assim se o mero desmembramento atividade empresarial pudesse alterar a base de cálculo do tributo haveria insegurança jurídica quanto ao montante

devido a cada um dos Estados envolvidos na transferência interestadual, com séria ameaça, inclusive, à estabilidade do pacto federativo e o acirramento da “guerra fiscal”. Além disso, se a base de cálculo nas operações promovidas pelo Centro Distribuidor da fábrica for o valor da entrada mais recente, seria concedido ao sujeito passivo a possibilidade, por um ato exclusivo de sua vontade, direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier, o que não se harmoniza do espírito das normas estruturantes da LC 87/96. Com efeito, a majoração da base de cálculo no Estado de origem direciona para ele uma maior parcela do valor do ICMS, competindo ao Estado de destino apenas certificar a compensação dos créditos. Evidentemente a vontade do sujeito passivo, desmembrando a estrutura produtiva, seja por razões de ordem logística ou visando melhor eficiência da atividade empresarial não pode ser suficiente para alterar a base de cálculo do imposto e nem definir os critérios de repartição das receitas tributárias do ICMS entre os sujeitos ativos envolvidos na operação.

Portanto, pelas razões acima apresentadas, não acolho o pedido de contribuinte de aplicação da norma do art. 13, § 4º, inc. I, da LC 87/96, para a composição da base de cálculo a partir do valor da entrada mais recente. Nas operações de transferências interestaduais de mercadorias produzidas/fabricadas pela empresa, ainda que realizadas através de seus Centros de Distribuição, aplica-se a regimento previsto no art. 13, § 4º, inc. II, devendo a base de cálculo ser estruturada a partir dos custos de produção, compreendendo a soma dos itens matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento. Entendo, portanto, que as premissas jurídicas fixadas pelo STJ, no Resp. (Recurso Especial) nº 1.109.298-RS estão corretas e servem procedente jurisprudencial a nortear os operadores do direito na solução das demandas tributárias envolvendo a situação em exame.

Nesse contexto reproduzo a Ementa que contém o resumo da decisão relacionada ao Recurso Especial citado:

**Ementa**

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96. 2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa. 3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado). 4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v). 5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular - artigo 13, § 4º, da LC 87/96. 6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente). 7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. 8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato impositivo e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição. 9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes. 10. Em outro capítulo, a recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as*

*Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial. 11. Quanto à multa aplicada, a recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido). 12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pela recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial. 13. O recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois a recorrente não esclarece de que modo o aresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal. 14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal. 15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irrisignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640. 16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.*

### **Decisão**

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, conhecer em parte do recurso e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Cesar Asfor Rocha votaram com o Sr. Ministro Relator. Sustentou oralmente a Dra. Renata Pagy Bonilha, pela parte RECORRENTE: NESTLÉ BRASIL LTDA*

Passo agora a examinar o pedido subsidiário da recorrente, no sentido de que sendo afastada a tese defensiva de aplicação do custo correspondente à entrada mais recente, seja considerado com parte integrante do custo industrial a despesas incorridas com depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório e energia elétrica.

Sob os aspectos contábil e legal observo que foi pontuado corretamente no Auto de Infração e na peça informativa firmada pelos autuantes, a partir de literatura especializada, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS). A primeira (MP) é a mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que a segunda (MS), entra em menor quantidade no processo produtivo. Já a semelhança entre “matéria-prima” e “material secundário” é que ambos são materiais, integram o produto final e são custos diretos no processo produtivo. A título exemplificativo, podemos tomar como referência uma empresa do ramo de vestuário com os seguintes elementos de custos: MATERIAIS DE PRODUÇÃO (MATÉRIA-PRIMA): tecido de algodão; tecido sintético; MATERIAIS SECUNDÁRIOS: linha, botões, etiquetas; MATERIAL DE EMBALAGEM: envelope plástico, caixa e papelão.

Nesse contexto, as energias, a exemplo da energia elétrica, a depreciação e os demais custos indiretos de fabricação, a exemplo dos gastos com manutenção, depreciação, pesquisa e laboratório e manutenção e higienização de equipamentos, não estão albergados no conceito de matéria-prima, material secundário e acondicionamento (embalagens). As 4 (quatro) classes de custos listadas no texto da LC 87/96, por sua natureza material ou tangível, se incorporam aos produtos finais resultantes do processo fabril. Corroborando este entendimento cito trechos do livro “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, de autoria dos professores Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPCAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro que:

- *Os custos dos materiais diretos equivalem à valoração dos consumos efetuados pela produção (...);*
- *Os custos de mão-de-obra direta incluem salários do pessoal que trabalha direta e produtivamente na fabricação do produto, adicionados a eles os respectivos encargos sociais, trabalhistas e previdenciários;*
- *Os gastos gerais de fabricação, também chamados custos indiretos industriais, incluem todos os demais custos incorridos na produção (inspeção, manutenção, almoxarifado, supervisão, administração da fábrica, depreciação, energia, seguros, etc.) e são, em geral, atribuídos aos produtos por meio de rateios. Tais custos são geralmente aplicados com base no número de horas ou valor da mão-de-obra direta, ou de horas-máquina etc.”*  
(Ob. cit. 6ª ed. rev. e atual. Editora Atlas: São Paulo, 2003. P. 126).

Nessa linha de entendimento, a depreciação, por exemplo, corresponde à diminuição de valor dos bens do ativo imobilizado resultante de desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, nada tem haver com os gastos vinculados aos itens que são incorporados ao produto final (matérias-primas, material secundário e embalagens). Mesmo sendo computada a depreciação no custo dos bens utilizados na produção (máquinas, equipamentos, ferramentais), esse item do custo industrial não se confunde com aqueles vinculados aos bens tangíveis destinados a serem empregados ou consumidos na atividade de produção de mercadorias destinadas a posterior venda ou para uso próprio da sociedade empresária.

Em relação à energia elétrica, não há como se negar que no processo fabril da autuada constitui item o qual não se verificaria o processo industrial, seja com o elemento motriz das máquinas e equipamentos ou mesmo no resfriamento e conservação dos produtos alimentícios fabricados, que são por natureza perecíveis. Porém a energia elétrica não é matéria-prima ou mesmo material secundário, visto que não se incorpora fisicamente ao produto final.

O contribuinte, ao abordar a questão atinente à incorporação dos gastos com energia elétrica e demais elementos citados na peça recursal na formação da base de cálculo a partir custos industriais, a exemplo de materiais destinados à manutenção e higienização de máquinas e equipamentos, gás combustível, lenha e materiais consumidos no laboratório, tentou estabelecer relação de pertinência entre o direito de apropriação de crédito fiscal e a correspondente estruturação da base de cálculo nas de transferência de produtos fabricados. Observo, todavia, que são questões totalmente distintas, conforme foi corretamente abordado pelos autuantes na informação fiscal. Uma coisa é a análise do direito ao crédito fiscal nas operações de aquisições de mercadorias em geral para o processo produtivo. Outro ponto, totalmente distinto, é querer dizer, por exemplo, que ENERGIA ELÉTRICA e todos os demais insumos são parte integrantes do conceito de matéria-prima ou de material secundário, para efeito de composição da base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias. Ou seja, a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias nada tem a ver com o direito ao creditamento nas operações de compra e venda de mercadorias e a exclusão dos itens citados da composição do custo de transferência não contraria o princípio da não-cumulatividade. Nesta perspectiva, o direito ao crédito fiscal em relação à energia elétrica, por exemplo, é passível de compensação com débitos de ICMS no estabelecimento fabricante. O que o legislador complementar vedou foi a inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências interestaduais, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, nas operações com produtos industrializados.

É importante mais uma vez destacar, para fins exemplificativos, que inexistente de relação de correspondência entre o direito ao crédito de ICMS e a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais. O legislador da LC 87/96 ao eleger e listar os elementos de CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA que devem compor a base impositiva nessas operações fez a inclusão, por exemplo, no inciso II, do item MÃO-DE-OBRA e essa rubrica contábil não tem nenhuma correlação com operações de mercadorias para efeito de creditamento do ICMS.

Ainda no mérito observo que a linha interpretativa adotada pela empresa recorrente para definir e estabelecer o alcance das expressões matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento teve por parâmetro um procedimento hermenêutico de ampliar aqueles conceitos de natureza contábil para neles albergar todos os elementos de custo industrial da empresa. Para tanto o contribuinte fez uso de disposições do RICMS de Minas Gerais e de Decisões originárias do CARF (Conselho de Contribuintes Federal), que não são vinculantes para o Estado da Bahia. Ressalto que esse recurso hermenêutico não pode ser acolhido no caso concreto em exame, visto que os elementos de custos nominados no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96 foram ali firmados com o propósito de estabelecer o “*quantum*” de imposto seria destinado ao estado de origem e ao estado de destino das mercadorias produzidas, de forma a se garantir uma justa repartição da receita tributária entre as unidades federadas envolvidas na operação. Frise-se ainda que ICMS mesmo sendo um tributo de amplitude nacional, a competência para a sua instituição e cobrança nos termos da Constituição Federal (art. 155, § 2º, inc. II) foi conferida aos Estados Membros e ao Distrito Federal, devendo prevalecer nessa

perspectiva, na definição dos itens integrantes do art. 13, § 4º, inc. II, da LC nº 87/96 a linha interpretativa pela literalidade e taxatividade daqueles elementos nominados no texto legal e os parâmetros conceituais firmados pela ciência da contabilidade.

Pelas razões acima expostas nos posicionamos pela legalidade e legitimidade dos procedimentos adotados na ação fiscal, que procedeu ao estorno dos créditos fiscais de ICMS vinculados à diversas rubricas: **depreciação, materiais de higienização de equipamentos industriais, material de laboratório e energia elétrica** e “OUTROS CUSTOS INDIRETOS DE FABRICAÇÃO”, em razão dos mesmos não fazerem parte do rol dos elementos taxativamente previstos no texto do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, compreendendo os itens: matéria-prima, material secundário, mão de obra direta e acondicionamento.

Nessa diretiva destaco que é pacífica a jurisprudência deste CONSEF-Ba conforme se pode deduzir das decisões exaradas nos Acórdãos nºs 0160-11/16, 0373-12/14, 0238-02/13 e 098-01/15. Observo ainda que contra a empresa recorrente houve a lavratura de outros Autos de Infração envolvendo idêntica questão, fato que se encontra relatado no corpo da peça de lançamento, tendo o CONSEF proferido decisão no sentido de acolher a tese de que a LC 87/96 não comporta interpretação ampliativa no tocante a definição dos elementos de custos a serem aplicados nas transferências interestaduais de mercadorias objeto de produção industrial. A título de exemplo cito a decisão proferida no PAF nº **206891.0049/13-0**, cujo teor da Ementa reproduzimos abaixo:

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO C/JF Nº 0299-12/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim 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. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Na mesma diretiva do CONSEF e precedendo as manifestações deste órgão administrativo, as decisões originárias do STJ, no Resp. 1.109.298-RS e no Resp. 707.635-RS e do STF, no RE 79452-RS, também citados na peça inaugural do presente Processo Administrativo Fiscal.

Ainda, na mesma trilha da jurisprudência administrativa e judicial, a manifestação da Procuradoria Geral do Estado da Bahia (PGE/PROFIS), no Parecer vinculado ao Processo PGE/2011405993-0, merecendo destaque o seguinte trecho:

*Consta da p. 6 deste Parecer originário:*

*[...]*

*“Tem-se, portanto, que nenhum item que não possa ser enquadrado numa dessas categorias expressamente arroladas pode entrar composição da base de cálculo em questão, uma vez que a própria norma, em enumeração tipicamente numerus clausus, cuidou de restritivamente delimitar os específicos e estritos gastos que podem e devem ser computados no cálculo do aludido “custo da mercadoria produzida”.”*

*Já na página 7 está registrado:*

*“[...] 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 estes não se identifiquem, devem ficar de fora da base de cálculo, naquelas hipóteses de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.”*

Pelas razões retro expostas não acolho no mérito a pretensão apresentada pela recorrente no sentido de considerar os itens vinculados à energias aplicadas no processo fabril, mercadorias consumidas na manutenção e higienização de máquinas e equipamentos, itens consumidos nos laboratórios, energia elétrica e depreciação, como partes integrantes do custo industrial, na formação da base de cálculo relativamente às operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. O regramento contido 13, §4º, II, da LC 87/96, não comporta interpretação ampliativa.

No tocante ao pedido subsidiário de exclusão da multa lançada no Auto de Infração, ao

argumento de que a penalidade e os juros não poderiam ser cobrados visto que a autuada cumpriu as normas dos Estados de origem das mercadorias, ou seja, Minas Gerais e Goiás, e que a apuração da base de cálculo de transferência não dependeu de um ato de vontade do contribuinte, é questão que se confunde o mérito da autuação e foi abordada na fundamentação acima. A aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96 é automática no Auto de Infração e decorre da incidência automática da lei no ato de lançamento. A questão atinente à exclusão, por sua, ao argumento de estrito cumprimento da lei de origem das operações era questão tratada na legislação revogada do RPAF/99, no dispositivo contido no art. 159, relacionado à dispensa ou redução da multa por descumprimento de obrigação ao apelo da equidade em razão de: *II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação.* Tratando-se de aparente conflito entre legislações de unidades federativas distintas, a questão, à luz da legislação processual revogada, teria que ser submetida à Câmara Superior deste CONSEF, falecendo competência a esse órgão fracionário para deliberar sobre a exclusão ou redução de multa ao apelo da equidade.

Ressalto, todavia, que também é razoável a interpretação desenvolvida pela Junta de Julgamento, no Acórdão recorrido, em outra linha de entendimento, de que mesmo (...) *“com a edição da Instrução Normativa nº 52/13, com caráter interpretativo de norma, não deve ser eliminada a imputação de multa ao autuado, com base no inciso I do art. 106 do CTN. Como o presente Auto de Infração foi lavrado três anos após a sua edição, não há como dispensar a imputação da multa. O referido dispositivo do CTN apenas pode ser aplicado quando a lavratura do Auto de Infração antecede a edição da suposta norma interpretativa”.*

Ante o exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a Decisão de piso pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### VOTO DIVERGENTE

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 87/1996. Trata-se de operações com mercadorias fabricadas por estabelecimento de mesma titularidade da autuada.

O Recorrente alegou que todas as rubricas “depreciação”, “manutenção” “energia elétrica” e “outros custos indiretos”, indicadas nas planilhas entregues ao Fiscal, são custos que integram os elementos definidos na Lei Complementar nº 87/96, estando às mesmas segregadas naquela documentação apenas por questão gerencial da própria Recorrente. Alegou que

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, 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 pagos, necessários para produção das mercadorias, mas que nem sempre se adequa aos conceitos estabelecidos na legislação estadual como permissivo de crédito.

Todavia, em seu voto, o i. Relator, não assistiu razão ao Recorrente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica e por este motivo me manifesto contrário a condução de seu voto, pelas razões que exponho.

A energia elétrica consumida em um estabelecimento industrial constitui 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.

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente 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 infralegais, inclusive decretos.

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

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3056/16-2**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PROD. RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$273.359,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Tolstoi Seara Nolasco, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, José Carlos Barros Rodeiro e Paulo Sérgio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS