

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0014/17-5  
**RECORRENTE** - TIGRE S.A. - PARTICIPAÇÕES  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0039-03/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 21/12/2018

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0349-11/18

**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 operações de 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: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96. Item subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 07/08/2017, o qual exige ICMS no valor de R\$1.925.656,33, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.

Consta na descrição da infração tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências estaduais com o consequente pagamento do ICMS a menor que o devido, conforme detalhamento no próprio Auto de Infração.

Após a devida instrução processual, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, com base nos fundamentos abaixo colacionados:

### VOTO

*Na análise de todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/2012 e com o RPAF-BA. Ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/99. Os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos, demonstrativos e documentos fiscais e CD fl.09, documentos recebidos pelo autuado conforme comprova recibo na fl.08, constantes nos autos, necessárias à demonstração dos fatos argüidos, tendo o autuado exercido com plenitude a ampla defesa e o contraditório.*

*Saliento que a descrição da infração permite claramente identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*No mérito, trata o presente processo, da exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação aos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2016.*

*Em sua defesa, o Autuado frisou que as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros,*

*integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados, bem como, está amparada pela ciência contábil e pela Decisão Normativa nº 5/2005 da CAT da SEFAZ/SP.*

*Analizando os fatos à luz da legislação aplicável, observo que a jurisprudência pátria encontra-se pacificada sobre o entendimento de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, que não pode ser modificada por lei estadual ou qualquer outra norma jurídica, como Instruções Normativas, sob pena de afronta à Carta Magna.*

*Portanto, em obediência ao art. 146, II, 'a', da CF/88, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, em três hipóteses:*

- a) Sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
- b) Sobre o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
- c) Tratando-se de mercadorias não industrializadas, sobre o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

*Ressalto que a controvérsia deste lançamento gira em torno da segunda proposição, sendo que tal mandamento está reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96. Deste modo, não há qualquer omissão na legislação tributária do ICMS em relação à matéria a exigir regras de interpretação e integração com base em outros diplomas normativos estranhos a este tributo, como quer o defendente.*

*Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, exaustão, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da Constituição Federal, já acima citado.*

*Registre-se, por oportuno, que tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por sua vez, também por lei complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.*

*Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, nem em inexistência de norma expressa consignando quais as rubricas devem ser consideradas como custo de produção, abrindo caminho para aplicação da antiga Lei das S.A.'s, RIR ou princípios contábeis para efeito de apuração de base de cálculo nas transferências, não havendo assim qualquer ofensa ao art. 5º da Constituição Federal.*

*Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, caso dos autos, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012.*

*Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do defendente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas planilhas acostadas aos autos, ou seja, após expurgar da base de cálculo das transferências, depreciação, manutenção, amortização e exaustão, e demais rubricas, por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.*

*O defendente alegou que o Auto de infração registra uma conduta flagrantemente ilegal e imotivada, ao excluir energia elétrica e combustível do conceito de custo de produção, em que pese estes materiais a ele se subsumirem.*

*Observo que conforme se verifica na disposição expressa das regras da LC 87/96, art. 13, § 4º, as rubricas depreciação e manutenção não se inserem em qualquer das hipóteses da lei. O único ponto que poderia gerar controvérsia seria a energia elétrica, pois poderia se circunscrever no escopo de matéria prima ou material secundário.*

*Entretanto, é importante ressaltar que a nomenclatura “material secundário”, nos termos delimitados pelos citados incisos do artigo 13 da LC 87/96, se diferencia por conta do remetente da mercadoria, se indústria ou se estabelecimento comercial. Não se pode emprestar, como quis o defendente, a possibilidade de se colocar no custo de produção, de forma indistinta, toda energia elétrica utilizada na fábrica, sob pena de violação clara ao princípio da não – cumulatividade, não se podendo emprestar guarida à tese defensiva.*

*O defendente comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96. Alegou que mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí se incluindo o Regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se admitindo que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.*

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuado o expurgo das parcelas relativas aos seguintes itens, por não serem parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material secundário; tampouco de acondicionamento: depreciação, manutenção, energia elétrica, outros custos de produção, conforme descrição dos fatos, constante deste Auto de Infração. Entendo que não assiste razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar no presente processo o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional/CTN.*

*Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5 citada pelo defendente não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.*

*Entendo que não se pode dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Entretanto, no caso em exame, para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, a legislação estabelece uma base de cálculo própria, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, devendo-se calcular o imposto sobre estas parcelas nas operações interestaduais, relativas a transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.*

*Ressalto que a matéria discutida neste Auto de Infração já foi objeto de inúmeras decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12. Assim, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nas quais foi apresentada a conclusão de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96,*

*não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.*

*O defendente também comentou sobre a Instrução Normativa nº 52/2013. Diz que a mencionada Instrução Normativa restringiu valores que, segundo o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, integram o custo de produção de mercadorias.*

*A Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

*Na referida Instrução Normativa consta a orientação do procedimento a ser considerado na apuração da base de cálculo que o remetente deverá calcular para realizar as transferências interestaduais. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração, está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado), um crédito fiscal a ser utilizado maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o estabelecido no § 7º, do art.309 do RICMS/2012.*

*Por fim, o autuado requer que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu representante, subscritor da peça defensiva. Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108/109 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte. Ademais, o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.*

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Irresignado, o Sujeito Passivo interpôs o presente recurso objetivando a reapreciação da decisão de piso, trazendo as seguintes fundamentações:

Inicialmente, tece um breve relato dos fatos.

No mérito, informa que a controvérsia cinge-se em saber se as despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros integram a base de cálculo do ICMS incidente na operação de circulação de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e situados em diferentes Estados.

Salienta que a Decisão recorrida não deve prosperar, primeiro porque os gastos com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros estão inseridos no conceito de material secundário e mão-de-obra, não havendo que se falar, portanto, em afronta ao disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que o preceito de “custo da mercadoria produzida” previsto no dispositivo legal citado é silente quanto à definição dos custos por ele abarcados (ou seja, não se definiu, para este fim, o conceito de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Assim, há que se buscar estes conceitos no art. 13, §1º do Decreto-Lei nº 1.598/77; art. 183, II e IV da Lei Federal nº 6.404/76; na ciência da contabilidade; e nos atos e decisões de natureza que objetivaram defini-los.

Traz os conceitos da ciência contábil, em que o material secundário é aquele que, apesar de consumido no processo de industrialização, não se integra ao produto final. É dizer, distinguindo-o da matéria-prima, que é agregada ao produto industrializado, o material secundário é o insumo consumido no processo de industrialização que, todavia, não compõe o

produto fisicamente. A mão-de-obra é usualmente segregada em mão-de-obra direta e indireta. Aquela consiste no trabalho pessoal empregado diretamente na industrialização do produto (por exemplo, os operários do estabelecimento fabril); esta abarca o trabalho pessoal, porém indiretamente referido à atividade de industrialização como, por exemplo, os supervisores e o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos.

Assim, entende que o custo com mão-de-obra abrange os gastos com o pessoal envolvido direta e indiretamente na industrialização da mercadoria (salários, encargos sociais, estadia, etc.).

Com base nestes conceitos, afirma que não se tergiversa que energia elétrica se consubstancia em um material secundário. Afinal, consome-se energia elétrica no processo de industrialização das mercadorias sem, contudo, integrá-las fisicamente ao final.

Cita Resposta à Consulta 508/2004, em que a COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (CAT da SEFAZ/SP) conceituou os materiais secundários como *“...os materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto, (por exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado na caldeira) e cujos gastos de aquisição são diretamente contabilizados como custos de fabricação do produto”*.

Logo, defende que a energia elétrica utilizada na industrialização das mercadorias, por ser material secundário, integra o custo de produção da mercadoria e, por conseguinte, a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto aos gastos de depreciação, informa que se referem ao maquinário utilizado no processo de industrialização das mercadorias em comento. E se estas máquinas são paulatinamente consumidas no processo de industrialização e, por isto, não integram o produto final, elas também se qualificam como material secundário.

Nesse sentido, diz que o art. 20, § 5º, I, da Lei Complementar nº 87/96, ao permitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de 1/48 por mês, corrobora com este pensamento. Isso porque admite que haja creditamento de ICMS de acordo com a depreciação da mercadoria.

Logo, defende que também os custos com depreciação compõem a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento, tal como previsto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Já o custo de manutenção apresenta que se refere às despesas com o trabalho pessoal de manutenção dos equipamentos destinados à industrialização das mercadorias, razão pela qual integra os custos com mão-de-obra indireta, nos termos do art. 13, § 1º, ‘b’, do Decreto-lei nº 1.598/77.

Demonstra que a Instrução Normativa nº 52/2013 confirma o sobredito conceito de material secundário. Todavia, em conduta flagrantemente ilegal e imotivada, exclui energia elétrica e combustível deste conceito, em que pese estes materiais a ele se subsumirem.

Deste modo, pelo exposto, entende que não merece prosperar a exclusão dos custos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros da base de cálculo do ICMS, razão pela qual deve ser mantido o crédito desse imposto apropriado pela Recorrente e glosado pelo AIIM 206891.0014/17-5.

Segundo, salienta a recorrente que mesmo que se afirmasse que as despesas com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros não se subsumem ao conceito de custo com material secundário e mão-de-obra, é corrente que estes gastos integram o denominado custo de produção de mercadoria.

Cita trechos da doutrina sobre a matéria e conclui que deve-se interpretar o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 de maneira teleológica, ou seja, sem afastar o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pela ciência da contabilidade e pelo art. 13, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77.

Assim, ao prever que o custo de produção da mercadoria é composto pelos custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, a lei não pretendeu restringir este conceito, excluindo-se elementos que historicamente o compõe. O que fez o legislador foi eleger uma dentre tantas formas de classificação das espécies de gastos que compõem o custo de produção de mercadoria.

Cita o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais que explicitou o conceito das despesas que compõe o custo da produção de mercadorias à luz do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 bem como a Decisão Normativa nº 5/2005 da CAT da SEFAZ/SP.

Terceiro, a recorrente apresenta que, da análise das normas de direito tributário, mormente as que disciplinam o regime jurídico do ICMS, também revela que o AIIM 206891.0014/17-5 não merece prosperar. Isso porque, afora o apontado art. 13, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o art. 290 do Decreto Federal nº 3000/99 e o próprio Regulamento do ICMS da Bahia preveem conceito de “custo da mercadoria produzida” que, indubitavelmente, abrange os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros.

Ademais, informa que o art. 33, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da energia elétrica quando esta for consumida no processo de industrialização, inclusive a 1ª Seção do STJ já assinalou que “...o contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica ‘no processo de industrialização’, ex vi do disposto no artigo 33, II, ‘b’, da Lei Complementar nº 87/96”.

Assim, defende que se mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, aí incluindo-se o regulamento baiano do ICMS, o conceito de custo de produção de mercadoria abarca os gastos com energia elétrica, depreciação, manutenção e outros, não se pode admitir que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.

Quarto, salienta que a presunção de validade dos atos estatais e os primados da segurança jurídica, proteção da boa-fé (ou confiança legítima) e Separação dos Poderes impõem a manutenção do crédito apropriado pelo estabelecimento baiano da Recorrente, ao menos com relação às mercadorias oriundas de seu estabelecimento paulista.

Por fim, requer:

1. Seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário para, reformando o acórdão proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, julgar improcedente o AIIM 206891.0014/17-5, reconhecendo-se o direito subjetivo da Recorrente à manutenção do crédito de ICMS glosado por esta autuação.
2. Requer-se, por fim, (i) a prévia intimação do patrono MAURÍCIO ZOCKUN para que profira sustentação oral por ocasião do julgamento deste recurso, com fundamento no art. 163 do RPAF e no art. 64, III, do Regimento Interno do CONSEF; e (ii) que todas as intimações sejam realizadas e publicadas exclusivamente em nome de MAURÍCIO ZOCKUN (OAB/SP 156.594).

#### **VOTO (Vencido quanto à rubrica energia elétrica)**

Inicialmente, informo que o posicionamento por mim defendido em relação às transferências interestaduais ou internas de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade é o de que tais operações não são fatos geradores de ICMS, conforme entendimento já sumulado pelo STJ (Súmula nº 166) e pacificado em nossa jurisprudência.

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

Assim, ultrapasso tal matéria e adentro na análise das questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário quanto à base de cálculo da apuração do ICMS adotada pelo Fisco.

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

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

*(...)*

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

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

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

No caso concreto, a fiscalização excluiu da base de cálculo as rubricas: “Energia”, “Depreciação e Amortização”, “Manutenção” e “Outros GGF”, por entender não serem tais produtos partes integrantes nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

A questão inspira cuidados em sua análise, uma vez que os conceitos do que determinam o “custo de produção” são abrangentes e inspiram interpretações, nem sempre unânimes.

A produção industrial implica em um conjunto de componentes, materiais e imateriais, capazes de permitir a materialização de determinada mercadoria.

Em que pese respeitar o posicionamento elaborado pela fiscalização, discordo parcialmente da autuação realizada. De fato, com base nos demonstrativos apresentados e no detalhamento dos produtos fornecidos pela recorrente, o que possibilitou a apuração devida da base de cálculo, tendo sido considerados apenas os custos expressamente previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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

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

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

Entretanto, no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, em contrapartida ao posicionamento adotado pelo i. Relator, entendo que faz a recorrente jus ao crédito desta rubrica.

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

*a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*

*b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*

*c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;*

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

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

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

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

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

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

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

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

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



[...]

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

“Art. 1º...

(...)

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

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

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

(...)

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

a) partir de 1º de novembro de 1996:

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

2 - quando consumida no processo de industrialização;

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

(...)

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

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, subsequente à alínea “b” do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria

*adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril ou que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.*

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

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

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

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

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

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

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

*"(...)*

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

### *3.1 - insumos.*

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

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

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

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

desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

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

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

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

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

#### **VOTO VENCEDOR (rubrica energia elétrica)**

Peço *venia* para divergir da i. Relatora, quanto à sua conclusão de Prover em Parte o Recurso Voluntário para excluir da autuação os valores relativos a rubrica energia elétrica, julgando subsistente em parte o Auto de Infração, lavrado para exigir o estorno de crédito fiscal em razão de erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências estaduais.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de piso, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão do custo de produção corresponder ao somatório de: matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, sendo excluídos os valores referentes à depreciação, energia, CGF e outros.

Em apertada síntese, o Recurso Voluntário limita-se, tão somente, a alegar que devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, todos os valores tidos como custo de produção, visto que nos itens elencados no artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 devem se incluir outros valores que venham a ser caracterizados como custo de produção, pois, conforme sustenta o recorrente, para efeitos contábeis, todos os custos direta e indiretamente relacionados aos produtos fabricados devem ser considerados na quantificação do custo total.

Porém, não cabe razão ao recorrente, pois, ainda que as Normas de Procedimento Contábil prescrevam que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, *quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular*, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, II, da Lei nº 7.014/96, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, sendo legítima exigir a glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar –

único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, frete, energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Assim, em que pese a essencialidade da energia elétrica para o processo industrial e do direito do crédito fiscal correspondente no processo produtivo, no caso concreto, para efeito de transferência interestadual de produtos fabricados pelo mesmo titular, por força de política tributária, o crédito fiscal limita-se unicamente as rubricas previstas na norma complementar, não cabendo sua classificação como matéria prima e muito menos como material secundário, únicas rubricas possíveis de abarcá-la em relação às previstas na norma legal.

Logo, o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial.

Por matérias-primas, deve-se compreender os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-de-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção.

Ressalte-se que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise no processo industrial de alumínio, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal, a exemplo de energia térmica na siderurgia.

É possível definir o termo matéria-prima como todo o material que está agregado no produto e que, portanto, é empregado na sua fabricação, tornando-se parte dele. Já a definição de material secundário é todo material utilizado na produção de determinado produto, mas não agregado ao produto final, com os seguintes requisitos caracterizadores: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo e b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem.

No caso em análise de produção de tubos e conexões de pvc, a energia elétrica não se encarta como matéria-prima e muito menos como material secundário, pois não é elemento componente da fase de circulação econômica do bem até o consumo final, dentro dos requisitos atinentes ao regime de crédito físico, em espécie, por não haver: a) contato direto com o produto objeto da nova fase de circulação econômica do bem em direção ao consumo; b) integração ao produto final ou consumação total e imediata na fase anterior de circulação do bem. A energia elétrica serve apenas como *força motriz* para funcionamento dos equipamentos no processo industrial e sequer entra em contato com o bem produzido ou mesmo o integra.

Há de ressaltar que tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, não se há de falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS, destacado na nota fiscal, só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido, consoante previsão legal.

Diante de tais considerações, verifica-se legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, energia e outros, não tendo o recorrente logrado êxito em contestar os números apurados, os quais a fiscalização se baseou nos elementos fornecidos pela empresa.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/17-5**, lavrado contra **TIGRE S.A. - PARTICIPAÇÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.925.656,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Elde Santos Oliveira e José Rosivaldo Evangelista Rios.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Ildemar José Landin Rubens Bezerra Soares.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS