

PROCESSO - A. I. Nº 206891.3045/16-0
RECORRENTE - TIGRE S.A. – TUBOS E CONEXÕES
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0086-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/05/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0051-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Os gastos com os demais elementos de custo de produção, assim como a energia elétrica, não se enquadram nos itens acima, à luz do art. 13, §4º II da LC 87/96, constitui insumo, pois não incorpora ao produto final e, conseqüentemente, não integram a base de cálculo para fins de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 17/10/2016, o qual formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$509.499,75, 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 dezembro 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, energia, depreciação, amortização, manutenção e outros GGF. Foram excluídos energia, depreciação, amortização, manutenção e outros GGF.

O autuado, através de representante legal, apresentou defesa das fls. 34 a 43. Os autuantes, em contrapartida, às fls. 78 a 124. A Junta julgadora decidiu pela Procedência pelo seguinte fato:

VOTO

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.

Apesar de não se constituir em problema o envio das intimações referentes a este processo diretamente para o advogado estabelecido pelo autuado, o não atendimento deste pedido não implica em nulidade do ato quando a sua formalização ocorrer nos termos do art. 108 do RPAF.

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 destacado no documento fiscal.

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 compõe 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 Magna Carta.

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 regras contidas no art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77 se aplicam para definição do lucro operacional na apuração do imposto de renda. Não se coaduna com o estabelecido nas ciências contábeis, tal como também não se coaduna a definição de custo de produção dada no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, para ser aplicado nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa. Logo, o texto do referido decreto, que estabelecem os itens que devem ser considerados como custo de produção, somente deve ser aplicado na apuração do lucro operacional e não servem como definição para efeito de interpretação do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96. Da mesma forma, não se aplica ao caso em discussão os critérios para definição do ativo no balanço patrimonial, estabelecido no art. 183 da Lei Federal

nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações.

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.

Não se pode admitir que a depreciação, a manutenção, a energia elétrica e os combustíveis 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 CJF 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 (arquivo denominado “Camaçari recebimento produtos acabados 2011 a 2013” em CD à fl. 08), retirando os valores relativos a gastos com as rubricas “energia”, “depreciação e amortização”, “manutenção” e “outros GGF”, por não se enquadrarem 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.

Desse modo, entendo acertada a ação dos autuantes de retirarem do cálculo da base de cálculo os gastos com as rubricas “energia”, “depreciação e amortização”, “manutenção” e “outros GGF”, por não estarem previstas no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

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 pelo estabelecimento fabril 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 unitário” do demonstrativo denominado “custo transferência 2012 - fábricas”, apresentado pelos autuantes (CD à fl. 08).

O ICMS foi considerado pelo autuante na formação da base de cálculo das transferências, para efeito de cálculo do valor do crédito fiscal que deveria ser estornado. Na coluna “f” do demonstrativo “custo de transferência 2012 – fábricas”, fl. 08, está claro que o valor do ICMS compôs a base de cálculo, conforme determina o § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Nas razões do Recurso Voluntário, fls. 147/158, alega os mesmos fatos quanto à autuação e o motivo do Auto de Infração. Diz que sua sede é no Estado de Santa Catarina, tendo filiais nos Estados da Bahia, São Paulo e Pernambuco. Volta a descrever a notificação da autuação e diz que foi incluído custo de produção das mercadorias remetidas ao seu estabelecimento baiano, despesas com manutenção, depreciação, energia elétrica e outros, no qual alega a fiscalização que o recorrente não observou o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, que prevê, com nossos destaques, que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: ...II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Inconformado com a decisão de piso, pergunta-se que 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. Junta trecho do acórdão recorrido e alega que não merece prosperar.

Esclarece que 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 LC nº 87/96.

Pede pela atenção para verificar o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96 ora reproduzido. Assinala que “... a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias produzidas pelo remetente deve ser apenas pelos itens do custo de produção expressamente estabelecidos”, no qual a

decisão não infirma as alegações do Recorrente. Assim, os gastos com *manutenção, depreciação, energia elétrica e outros* estão inseridos no conceito de *material secundário e mão-de-obra*, ambos expressamente incluídos como custo da mercadoria pelo art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.

Pontua que o que se sustenta é 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.

Nessa toada, escorando-se na ciência contábil, tem-se 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 (Resposta à Consulta 508/2004, da Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo (CAT da SEFAZ/SP)).

Explica, ainda, que 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, salienta 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.). Daí a redação do art. 13, §1º, ‘b’ do Decreto-lei nº 1.598/77, com nossos destaques: “*O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente... o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção*” (*Contabilidade de Custos fácil*. São Paulo: Editora Saraiva 6ª edição, 2005, p. 24).

Aduz 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. Nessa toada, verifica-se que, na referida Resposta à Consulta 508/2004, a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo 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, diz 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 LC 87/96.

Registra que já os gastos com *depreciação* 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*. Destaca que o art. 20, §5º, I da LC 87/96, ao permitir o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente à razão de 1/48 por mês, corrobora este pensamento. Isso porque admite haja creditamento de ICMS de acordo com a *depreciação* da mercadoria.

Declara, também, que os custos com *depreciação* compõe a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais em comento, tal como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Já em relação ao custo de *manutenção*, este 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.

Sustenta ser pacífico que, a despeito de não relacionados *diretamente* com o processo de industrialização, os gastos com o trabalho pessoal de *manutenção* dos equipamentos é indispensável ao processo produtivo, referindo-se *indiretamente* à industrialização das mercadorias.

Esclarece que estes gastos são enquadrados dentre as despesas com mão-de-obra indireta, integrando, portanto, o conceito de custo de produção de mercadoria à luz do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

No que tange aos *outros* custos glosados pela fiscalização estadual, sustenta que foram eles suportados, direta ou indiretamente, no processo de industrialização das mercadorias, o que eles foram aglutinados sob a denominação *outros*, a pedido da fiscalização estadual, ao individualizá-los, verifica-se sua subsunção ao conceito de *material secundário* ou de *mão-de-obra*.

Repete que estes custos se referem ao material consumido no processo de industrialização, que não integra fisicamente o produto final (*material secundário*); ou consistem em despesa com o pessoal envolvido direta e indiretamente na produção da mercadoria (*mão-de-obra*).

Registra que o acórdão recorrido diverge destas conclusões eis que adota conceito distinto para *material secundário* e *mão-de-obra*. Todavia, por se tratar de conceito que não está previsto em lei (seja em norma de natureza tributária ou até mesmo contábil), é ululante que haverá divergências entre as fontes que pretendam definir este objeto. E, nesta hipótese, não se pode afastar a definição acolhida pelo Recorrente, extraída de fonte legítima, sob pena de flagrante afronta ao princípio da tipicidade.

Assim, afirma 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 pelo Recorrente e glosado pelo Auto de Infração.

Assevera, ainda, 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*, diferentemente do assinalado pelo acórdão recorrido. Reproduz o art. 13, §1º do Decreto-lei 1.598/77, que prevê os gastos que, obrigatoriamente, integram o custo de produção da mercadoria vendida.

Cita ELISEU MARTINS (*Contabilidade de Custos*. São Paulo: Editora Atlas, 9ª edição, 2006, p. 41), no qual ensina que os gastos havidos até o momento em que a mercadoria estiver pronta para a venda compõem o custo de produção da mercadoria e OSNI MOURA RIBEIRO (*Contabilidade de Custos fácil*. São Paulo: Editora Saraiva, 6ª edição, 2005, p. 21), que afirma que “*custo industrial compreende a soma dos gastos com bens e serviços aplicados ou consumidos na produção de outros bens*”.

Entende-se deve interpretar o art. 13, §4º, II da LC 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, sustenta que 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.

Dar exemplo através do 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 LC 87/96, destacando o art. 43 (reproduzido). Ademais, pontua que ao proferir a Decisão Normativa 5/2005, a CAT SEFAZ/SP deu limite a esse preceito legal. .

Aborda que ao incluir no custo de produção das mercadorias remetidas a seu estabelecimento baiano os gastos com *energia elétrica*, *depreciação*, *manutenção* e *outros*, o Recorrente atuou consentaneamente com o art. 13, §1º do Decreto-lei nº 1.598/77; art. 183, II e IV da Lei federal nº

6.404/76 e a ciência da contabilidade e, afora isso, segundo decisão normativa proferida pelo órgão fazendário paulista.

Ressalta que não está sustentando que o rol do art. 13, §4º, II da LC 87/96 é exemplificativo. Diferentemente disso, sustenta-se que este dispositivo legal é taxativo, posto que contemplou o conceito de custo de produção de mercadoria que, há tempos, foi plasmado pelo art. 13, §1º do Decreto-lei nº 1.598/77 e pela ciência da contabilidade. O Recorrente insurge-se contra a interpretação no sentido de que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 teria criado um novo conceito de custo de produção da mercadoria, aplicável somente para as transferências de mercadorias.

Diz que o referido preceito legal, ao prever que o custo de produção da mercadoria é composto pelos custos com *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*, 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.

Aduz que, a interpretação mais razoável, consentânea inclusive com o disposto no art. 109 do CTN, impõe que o exegeta, ao interpretar o art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, inclua nos conceitos de *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento* as despesas que usual e historicamente compõem o custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade.

Afirma que não há que se falar que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais e a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa nº 5/2005, afrontou a alegada taxatividade do art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, nem que lhe alterou o sentido e o alcance. Estes diplomas normativos, sem se afastar dos elementos previstos neste dispositivo legal, observaram com razoabilidade e fidedignidade o conceito de custo de produção da mercadoria à luz da ciência da contabilidade.

Alega quanto à análise das normas de direito tributário, que disciplinam o regime jurídico do ICMS e também revela que o Auto de Infração não merece prosperar.

Explica que, apontando o 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*. Pede que se observe a redação do art. 938 desse Regulamento (transcreve).

Ademais, argui que o art. 33, II, ‘b’ da LC 87/96 prevê o direito ao crédito de ICMS na entrada da *energia elétrica* quando esta for consumida no processo de industrialização, já tendo a 1ª Seção do STJ assinalado 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 LC 87/96” (STJ – 1ª Seção – REsp nº 842.270 – Rel. Min. LUIZ FUX – DJe 26/6/2012).

Aponta que o art. 20, §5º, I dessa Lei admite que o crédito decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, abarcando, assim, a denominada *depreciação*. Assim, 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. E sobre este argumento o acórdão recorrido não teceu qualquer espécie de consideração, o que revela a flagrante improcedência dessa decisão.

Assevera quanto à 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 do Recorrente, ao menos com relação às mercadorias oriundas de seu estabelecimento paulista.

Explica que, ao realizar as operações autuadas, o estabelecimento paulista do Recorrente mensurou a base de cálculo do ICMS (custo da mercadoria produzida) conforme determina a Decisão Normativa 5/2005, da CAT da SEFAZ/SP. Assim, salienta que se a ordem jurídica prevê que os atos administrativos gozam de presunção de existência e validade (legitimidade), não

seria dado ao Recorrente presumir justamente o inverso. Ou seja, não seria dado a ela presumir a invalidade da Decisão Normativa 5/2005, se o ente competente para tanto (Poder Judiciário) não o fez.

Diz que o “direito de resistência”, o particular não pode ignorar as prescrições ditadas pela ordem jurídica sob pena de, aí sim, incidir em ilícito. Quer-se com isso dizer que o Recorrente não poderia presumir que a Decisão Normativa 5/2005, que possui natureza de norma geral e abstrata, afrontava o art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Por essa razão, afirma que se apropriou de crédito de ICMS nas operações em comento tendo em vista ditame jurídico universalmente aceito: atos emanados do Poder Público gozam de presunção de validade.

Aduz que se não era dado ao recorrente presumir que a Decisão Normativa 5/2005 foi produzida em suposta desconformidade com a ordem jurídica (presunção de validade), segue-se que a conduta do Recorrente (ao se apropriar do crédito decorrente da noticiada operação) operou-se, apenas e tão somente, em razão desse ato normativo que, aos olhos do Fisco baiano, é inválido. Assim, destaca que se a conduta do Recorrente foi supostamente ilícita, é imperioso dizer que ela se operou por interferência de terceiro idôneo (Estado de São Paulo), em relação ao qual não se poderia presumir a prática de ato desleal. Quer-se com isso acentuar que a apropriação dos noticiados créditos de ICMS deu-se por boa-fé do Recorrente.

Acrescenta que, no instante em que a fiscalização baiana impediu o Recorrente de se apropriar de crédito de ICMS, houve quebra do primado da Separação dos Poderes. Diz, ainda, que se a Decisão Normativa 5/2005 se consubstancia em norma geral e abstrata de observância cogente pelo estabelecimento paulista do Recorrente, a fiscalização baiana não poderia, sem se socorrer do Poder Judiciário, presumir que este ato normativo é inconstitucional por afrontar os arts. 155, §2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da Constituição da República, e, sob este fundamento, negar o direito do Recorrente à apropriação dos créditos de ICMS decorrentes das operações em comento.

Observa-se que à Administração compete aplicar a lei de ofício (SEABRA FAGUNDES), não possuindo competência para declarar inconstitucional ou ilegal lei ou ato administrativo produzidos pelos Poderes de qualquer um dos entes políticos. Logo, sustenta que se o Estado da Bahia considerava inválida a Decisão Normativa 5/2005, era seu dever promover a ação cabível perante o STF objetivando a sua declaração de inconstitucionalidade. Suspenso os efeitos desse ato normativo, aí sim a fiscalização baiana poderia glosar o crédito de ICMS apropriado pelos contribuintes com fundamento nesse ato, estando, assim, em desacerto do acórdão recorrido, a revelar a procedência deste Recurso Voluntário.

Requer que seja dado Provimento ao presente Recurso Voluntário para, reformar o acórdão proferido pela 1ª JF, julgar improcedente, reconhecendo-se o direito subjetivo do Recorrente à manutenção do crédito de ICMS glosado por esta autuação. Requer, ainda, (i) a prévia intimação deste patrono 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

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 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 veementemente da autuação realizada, uma vez que todos os custos suportados pelo contribuinte para a realização da produção de sua mercadoria devem ser contabilizados na base de cálculo do ICMS.

Assim como o posicionamento adotado na Consulta de Contribuinte 028/2007 do Estado de Minas Gerais, defendo que o custo da mercadoria produzida, entendida como a soma do custo da matéria prima consumida na produção; do material secundário, inclusive energia elétrica, consumidos direta e indiretamente na produção; da mão de obra, própria ou de terceiros, utilizada direta ou indiretamente na produção, bem como dos respectivos encargos sociais ou previdenciários; dos custos tecnológicos, tais como custos de locação, manutenção, reparo e prevenção; dos encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção; dos impostos porventura incidentes sobre a propriedade desses bens e dos seguros a eles relativos; dos custos diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, devem fazer parte da base de cálculo do ICMS.

Nesta mesma linha, a Decisão Normativa CAT – 5 do Estado de São Paulo se manifestou contrária à interpretação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), cabendo ao próprio contribuinte apura-lo em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção.

Frise-se que o rol estipulado no art. 13, §4º, II, é sim taxativo, sendo *matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento* os elementos que compõem o custo da mercadoria produzida. O que não se pode querer aqui é estender essa taxatividade ao que seria matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, estando tais conceitos atrelados ao processo produtivo de cada planta industrial.

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

“O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado

dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

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

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

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

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

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

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

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

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

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 1.

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

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

Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05. ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO – Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de

mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.

[...]

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

“Art. 1º...

(...)

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

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

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

(...)

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

a) partir de 1º de novembro de 1996:

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

2 - quando consumida no processo de industrialização;

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

(...)

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

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, subsequente à alínea “b” do inciso I,

concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril ou que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.

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

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

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

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

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

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

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

"(...)

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

3.1 - insumos.

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

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

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

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

desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;

c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

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

Deste modo, por considerar a energia elétrica e as demais rubricas acima mencionadas vinculadas ao processo fabril, que se constituem como elementos essenciais e indispensáveis na condição de produtos secundários e matérias primas, inexistente ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, motivo pelo qual defendo a sua inclusão na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Nestes termos, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, acatando as razões recursais do Recorrente.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa argumentação expendida pela n.Relatora, concordo com seu posicionamento no que tange a aplicação da Súmula nº 166 do STJ às operações de transferências interestaduais, porém diverjo do seu posicionamento quanto à inclusão do valor da energia elétrica consumida no processo de produção e de outros custos de Depreciação e Amortização", "Manutenção" e "Outros GGF", por entender que não se caracterizam como de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

A questão central em discussão relativa a energia elétrica de que compõe um dos elementos de custo da mercadoria produzida, para aplicação do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, prevê que a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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

O voto citado como paradigma que reconhece a energia elétrica como "material secundário" quando empregada em processo produtivo, contido no Acórdão 1ª CJF Nº 0038-11/14, refere-se a voto divergente, que não alterou a Decisão recorrida, logo não reflete o posicionamento deste Conselho de Fazenda Estadual sobre a matéria.

É certo que as Decisões proferidas pelos Tribunais Superiores (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR), reconhecem que a energia elétrica é imprescindível ao processo industrial, mas não pode ser considerada como um insumo da produção, pois, não se incorpora ao produto final.

Dessa forma, como fundamentada na Decisão ora recorrida, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o custo da mercadoria produzida deve corresponder ao "..., assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante previsão inserta no art. 13, § 4, II, da LC 87/96".

Cabe registrar quanto à energia elétrica que o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não são

insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 20/03/06; RESP 518656-RS–Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/04; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.05; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/06).

Diante disso, a energia elétrica, não pode ser inserida como elemento de custo mencionados no § 4º, II, do art. 13 da LC nº 87/96.

No tocante aos custos relativos a “depreciação e amortização”, “manutenção” e “outros GGF”, como fundamentado na Decisão ora recorrida, *“por não se enquadrarem 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”*.

Desse forma, entendo que está correta a Decisão recorrida acolhendo o procedimento adotado pelos autuantes de retirarem da apuração da base de cálculo das operações de transferências os valores relativos as rubricas “energia”, “depreciação e amortização”, “manutenção” e “outros GGF”, por não estarem previstas no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Consequentemente, o valor do ICMS destacado na nota fiscal de transferência gerou um débito que veio a constituir um crédito fiscal superior ao previsto na LC 87/96 e correto a glosa do crédito fiscal apropriado acima do legal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **2068913045/16-0**, lavrado contra **TIGRE S.A. – TUBOS E CONEXÕES**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$509.499,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e José Rosivaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS