

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0072/18-3  
**RECORRENTE** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0067-02/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 16/10/2019

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0249-11/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA NA LC N° 87/1996. Para efeito de lançamento de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto consoante art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/1996, consignando-se apenas as rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento. Afastada a preliminar de nulidade. Autuada não elidiu a infração. 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 29/10/2018, o qual exige crédito tributário no valor histórico de R\$2.507.167,93, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da seguinte infração:

**INFRAÇÃO 01 – 01.02.23** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos, no período de janeiro de 2014 a maio de 2017.

Complementa os autuantes que o “O presente trabalho tem amparo em decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do Tribunal de Justiça da Bahia (TJ/BA), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e na Lei Complementar 87/96 (art. 13, §4º, II) que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS SEUS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. AUDITORIA PARA OS EXERCÍCIOS DE 2014 A 2017.

Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DO ICMS em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS com o consequente pagamento de ICMS a menor que o devido, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração”.

Multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigo 309, §7º do RICMS/2012.

Após a devida instrução processual, a 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade, pela Procedência do Auto de Infração, conforme os fundamentos abaixo descritos:

**VOTO**

O presente lançamento imputa ao sujeito passivo o cometimento de uma única infração, conforme relatado.

Cabe inicialmente consignar que está explícito no Auto de Infração que os demonstrativos e levantamento fiscal foram elaborados com base nos dados extraídos de planilhas de custo de produção apresentadas aos autuantes pela própria empresa autuada.

A autuada em nome do princípio da verdade material e da economia processual, requer de forma enfática e

expressiva a necessidade de realização de perícia e diligência sob o argumento de “por se tratar de matéria que não diz respeito somente à Ciência Jurídica, torna necessária a realização de diligência com auxílio de um expert para que possa descontinar o tema no que tange à prova de nunca ter ocorrido o alegado uso indevido de crédito fiscal de ICMS.”.

Constatou que se encontram presentes no processo todos os elementos necessários para análise do mérito e formação da convicção do julgador. Por outro lado, os elementos de custos que a empresa requer perícia para confirmar suas alegações estão presentes nas planilhas fornecidas por ela e acostadas aos autos, visto que se trata de fato vinculado à escrituração contábil/fiscal ou a documentos que estão na posse do autuado, cuja prova poderia ter sido acostada aos autos.

Verifico também que a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a se produzir. Destarte, com fundamento no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência ou perícia.

A exigência fiscal refere-se aos estornos dos créditos fiscais realizados em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para estabelecimentos de mesma titularidade, localizadas neste Estado, ser maior que a prevista no art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

A questão a ser elucidada se concentra na definição dos critérios adotados pela fiscalização para definir os elementos de custo que a fiscalização listou como os que devem ser considerados nas operações de transferências: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário e acondicionamento em contraponto àqueles outros itens de custo que a autuada entende que devam integrar a base de cálculo do ICMS a ser adotada no custo de transferência: depreciação e/ou amortização, manutenção, energia, etc.

Passando a examinar o mérito, registro que a autuada afirma que o preço de transferência utilizado não foi composto exclusivamente pelos custos efetivamente suportados pela empresa no processo produtivo de suas mercadorias, entendendo ser completamente ilegal a glosa de créditos de ICMS que ensejou a autuação.

Conforme destacado pelos autuantes, o art. 155, §2º, inc. XII, alínea “i” da Constituição Federal, atribui à lei complementar a competência para fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. A lei complementar, por sua vez, fixa a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme previsto no art. 13, §4º, inc. II da Lei Complementar 87/96, in verbis.

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

(...)

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

(...)

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

Assim, com fundamento no inciso II, acima transscrito, a auditoria foi realizada através do exame da utilização dos créditos fiscais decorrentes das operações interestaduais com produtos industrializados, transferidos para estabelecimentos filiais localizadas no Estado da Bahia.

O trabalho de auditoria dos autuantes se concentrou no exame da base de cálculo que foi utilizada para realizar as citadas transferências, de modo a apurar se foram realizadas em consonância com a previsão contida na Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, utilizando dados, conforme já mencionado, apresentados pelo sujeito passivo, indicando de forma detalhada os itens do custo de produção.

Do exame dos dados fornecidos, foram excluídos os itens que não estavam previstos no art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, não eram matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Desta forma, foram excluídos os itens correspondentes aos custos de depreciação e/ou amortização, manutenção, energia (elétrica, térmica etc.) e outros custos de produção.

Procedidas as exclusões, os autuantes elaboraram o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO – 2014 A 2017, gravado em mídia e entregue a autuada, apenso aos autos às fls. 12 a 15 uma amostra impressa, onde encontraram o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte. Portanto, não cabe a arguição da defesa de “que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos.”.

Quanto aos valores correspondentes a despesas com frete a preço CIF, quando incluído na base de cálculo de mercadorias objeto das citadas transferências, também foram excluídos pelos autuantes, por não se tratar de custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

É cediço, com base na hierarquia das normas, que as ditas normas complementares compreendendo os atos

*normativos expedidos pelas autoridades administrativas, conforme art. 100, inc. I do CTN e a legislação tributária estadual, devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e demais diplomas legais vigentes, em posição hierarquicamente superior.*

*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 por se tratar de comandos que obrigatoriamente devem ser observados em todo território nacional.*

*Por se tratar de normativo expedido pelo Estado de São Paulo, a Decisão Normativa CAT-5, mencionada na defesa, não se aplica ao presente processo, pois trata-se de norma infralegal, não existindo permissão para que tal normativo altere o conteúdo da Lei Complementar flexibilizando a sua aplicação, cuja eficácia se restringe ao território paulista.*

*Constatou que as decisões de Tribunais Superiores evocados pela autuada não lhe socorre, haja vista que o lançamento observou as determinações da supracitada Lei Complementar, além de se tratar de matéria amplamente discutida, objeto de diversas decisões do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0109-11/15, CJF nº 0296-12/15, CJF nº 0285-11/17, CJF nº 0346-11/17, CJF nº 0349-11/18 e CJF nº 0082-12/12, razão pela qual, tomo como parâmetro as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF e destaco o julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 206891.0015/14-7, onde figura como parte a autuada neste processo, cujo Acórdão CJF nº 0296-12/15, confirmou o julgamento em 1ª instância como procedente mantendo a decisão da 3ª JJJ – Acórdão nº 0187-03/14.*

*Transcrevo trecho do voto vencedor do i. Relator Fernando Antônio Brito Araújo, no julgamento do auto de infração nº 206891.0014/17-5 – Acórdão CJF nº 0349-11/18, que de forma clara expõe o entendimento acerca da matéria, pacificada no CONSEF.*

*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 abranger 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 ao 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.*

*Além dos precedentes citados, há disposição expressa na legislação baiana contida na Instrução Normativa nº 52/2013, norma interpretativa em total consonância com os artigos 96, 100 e 106, inc. I do CTN e com o art. 13, §4º, inc. II da LC 87/96.*

*Observada pelo autuante, a citada norma interpreta como deve ser concebido o conceito de custo da mercadoria produzida e a questão específica da energia elétrica e dos combustíveis, contidas no item 1 e subitens 1.1 e 1.2.*

*Trata-se de norma de caráter meramente interpretativo, desta forma a mesma deverá retroagir para atingir fatos geradores anteriores à sua publicação.*

*Restou demonstrado pelos elementos constantes no auto de infração que o sujeito passivo, em razão do cálculo incorreto da base de cálculo das mercadorias transferidas de outro estabelecimento do mesmo titular, efetuado pelo remetente, utilizou créditos fiscais decorrentes da mencionada operação em valores superiores ao estabelecido na Lei Complementar e na Lei nº 7.014/96, ocasionando assim a glosa dos valores efetuada pelos autuante, na medida em que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legalmente estabelecido, conforme prevê o art. 309, §7º do RICMS/2012.*

*Portanto, o que está sendo exigido do sujeito passivo é que utilize os créditos fiscais nas transferências das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, exatamente nos valores utilizando como base de cálculo do ICMS na estrita observância prevista na LC 87/96, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo irrelevante verificar se ocorreu por parte do mesmo a aplicação correta da técnica contábil para apurar os seus custos de produção.*

*Quanto a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não pode ser acolhida. Importante ressaltar que o art. 150, inc. IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Ademais, a multa por se tratar de infração tributária consiste em sanção a ato ilícito, razão pela qual não está sujeita ao princípio da vedação ao confisco, que alcança somente os tributos.*

*Também não se pode falar em multa confiscatória pelo fato da mesma ser legalmente prevista para a infração apurada, com disposição expressa no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96. Deixo de apreciar pedido de inconstitucionalidade, por carecer este Colegiado de competência para tanto, consoante disposto no art. 167, inc. I do RPAF/99.*

*Por fim, ressalto que as decisões administrativas e judiciais citadas pelo contribuinte na defesa, além das menções referentes à legislação de outras unidades da Federação, não podem servir de base para alterar o entendimento exposto. Estas decisões não vinculam o Estado da Bahia, o que somente ocorreria no caso de decisão judicial em que o autuado seja parte, ou através ação de efeitos erga omnes, a exemplo da ADIN, somente assim estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da exposta no presente voto.*

*Cabe registrar que a autuada em nenhum momento contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal, quanto aos custos que foram aplicados, centrando a sua contestação especificamente quanto aos expurgos que foram realizados.*

*Por derradeiro conlúo pela manutenção da exação fiscal, visto que restou demonstrada a utilização dos créditos fiscais em valores superiores ao permitido, portanto, considerados indevidos em conformidade com a legislação tributária já alinhada.*

*Pelo exposto, voto pela PROCEDENCIA do Auto de Infração.*

*Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos seguintes argumentos:*

*Inicialmente tece um breve relato dos fatos e segue apontando como preliminares a tempestividade da peça recursal e a suspensão do crédito tributário nos termos do art. 206 do CTN.*

*No mérito, afirma que a Autoridade Fiscal incorreu em grave equívoco desde a autuação administrativa na medida em que considerou que a Recorrente teria inserido no seu preço de*

transferência outros valores além daqueles previstos na Lei Complementar nº 87/1996, quando na verdade esse fato jamais ocorreu.

Friza que, consoante demonstrado na Impugnação, a Recorrente jamais inseriu na composição do preço de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo contribuinte quaisquer valores que não representem, efetivamente, o custo que teve em cada etapa do seu processo produtivo, tendo sempre agido tal como disciplina o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e reitera que a legislação do Estado da Bahia limita-se a repetir, no art. 56 do seu Regulamento do ICMS, exatamente o que dispõe a LC 87/96.

Apresenta novamente a legislação do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/1.999) que traz outro conceito em relação ao custo de produção no qual comprehende: matéria prima, mão de obra, manutenção, depreciação, bem como quaisquer outros bens aplicados ou consumidos na produção, este está de acordo com os custos considerados na apuração realizada pela empresa.

Cita também a Lei nº 4.506/1964, que em seu art. 57 trata também da hipótese de apropriação do valor da depreciação como custo.

Assim, conclui que o estorno do crédito apurado pelo Fisco se deve por conta da aplicação do conceito de custo de produção, conforme a Lei Complementar nº 87/1996 que nomeia exemplificativamente apenas os custos que integram o produto final de forma direta. No entanto, a Recorrente considera em seu cálculo de custo de produção não somente os custos que integram o produto final, mas também os custos decorrentes de insumos que se consomem ou se desgastam no processo produtivo bem como os que não integram o produto final, porém integram o processo de industrialização, na qual está de acordo com a melhor hermenêutica da Lei nº 87/1996, bem como da legislação do Imposto de Renda.

Salienta que o conceito de “custo de produção” encontra-se há muito pacificado na Ciência Contábil e na Ciência Econômica consoante se pode verificar do “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, dos Mestres Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, editados pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da Universidade de São Paulo (FIPECAFI), um dos Institutos mais respeitados do País, donde fica claro o conceito de “custo de produção”.

Corroborando com a ideia, destaca o que dispõem as Normas de Procedimento Contábil nº 02 emitido pelo respeitado Instituto Brasileiro de Contabilidade (IBRACON) em abril de 1999, acerca do conceito de “custo de produção”.

Assim, salienta que o ponto nodal da discussão travada no presente caso e que já está sendo reconhecido pela segunda instância administrativa em recentes, é se seria possível interpretação do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, que importe em restrição do conceito de Direito Privado (oriundo da Ciência Contábil e da Ciência Econômica) de “custo de produção” a ponto de poder, unilateralmente, e de forma completamente desarrazoada, excluir determinados custos do preço de transferência utilizado pela Recorrente quando das transferências interestaduais entre seus estabelecimentos.

Cita que em questão semelhante à ora discutida já foi há muito decidida e firmada no Supremo Tribunal Federal a posição de que para efeito de crédito do ICMS até os produtos intermediários que se consomem no processo de fabricação, como lixas, filtros, etc., devem ser computados no preço da mercadoria. Portanto, não pairam dúvidas de que o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 não deve nem pode ser interpretado restritivamente quanto aos itens que integram o custo da mercadoria produzida face às peculiaridades intrínsecas a cada um dos processos produtivos de cada Contribuinte e que, conforme comprovado, não podem ser excluídos da composição do curso da produção.

Ademais, a recorrente informa que, caso seja mantido o entendimento do Fisco, especialmente a 1ª instância administrativa, há uma impescindibilidade de apurar a possibilidade de aproveitamento de crédito das mencionadas rubricas expurgadas, por supostamente não serem parte integrante nem da matéria-prima, nem da mão-de-obra, nem de material-secundário,

tampouco de acondicionamento.

Quanto às rubricas expurgadas: ENERGIA ELÉTRICA, DEPRECIAÇÃO E/OU AMORTIZAÇÃO, MANUTENÇÃO E OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO, descreve sobre cada um dos itens, trazendo decisões dos tribunais superiores sobre a matéria, no intuito de que este CONSEF possa analisar o processo de composição do produto até sua conclusão, atrelado à imprescindibilidade da energia elétrica neste processo, assim como a manutenção, depreciação e/ou amortização, necessários para todo o processo produtivo da Recorrente, constituindo desta forma custos componentes da base de cálculo do ICMS.

Continuando, a recorrente afirma que, após extensa análise sobre os cálculos realizados pelo Fisco, que houve um arbitramento na composição dos valores para efetuar os cálculos conclusivos, tais quais: fato gerador, base de cálculo, custo-de-produção, matéria-prima, entre outros.

Ressalta que os valores que compõem os cálculos apresentados pelo Fisco não foram em sua totalidade discriminados. Assim questiona a origem dos valores expostos, já que diante da análise interna da Empresa, juntamente com a tabela de abertura de custos, demonstrativos de cálculos, e relação de custo de transferências de fábrica, temos algumas divergências quanto aos valores utilizados pelo Fisco.

Ademais, o recorrente frisa o fato de que não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprovasse a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, ressaltando que o Auto de Infração foi lavrado com base em suposições/conjecturas desprovidas das necessárias provas comprobatórias, motivo pelo qual requer perícia técnica com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato ou não houve infringência da legislação tributária por parte da Recorrente.

Assim, ratifica a recorrente que efetuou o registro fiscal regular de suas operações e, o lançamento a partir do estorno de diversas rubricas da base de cálculo apurada pela Autuante, como por exemplo, depreciação, razão por que não prosperam as aduções em comento, sendo imprescindível a produção de prova pericial a fim de averiguar-se a correção dos atos praticados.

Discorre sobre o caráter confiscatório da multa aplicada.

Por fim, requer:

- a) seja recebido o presente Recurso Voluntário, posto que tempestivo, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante do presente Auto de Infração, para que surta todos os efeitos de direito;
- b) seja deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada e em harmonia com a complexidade do caso em epígrafe, tudo em nome do princípio da verdade real que rege o processo administrativo fiscal;
- c) no mérito, que seja julgado procedente o RECURSO ora apresentado, reformando PARCIALMENTE o combatido Acórdão nº 0067-02/19, declarando-se a improcedência IN TOTUM do Auto de Infração, visto nunca ter ocorrido o alegado uso indevido de crédito fiscal de ICMS, estando a conduta da Requerente absolutamente de acordo com a legislação de regência.
- d) o recálculo dos demonstrativos sem a exclusão da base de cálculo dos valores atinente a energia elétrica, manutenção, depreciação e/ou amortização, tal qual no AI 296891.0076/18-9, necessários para todo o processo produtivo da Recorrente, constituindo desta forma custos componentes da base de cálculo do ICMS, pugnando pelo prosseguimento do feito, reiterando-se os demais termos da impugnação, destacadamente, a minoração da multa aplicada, para que este Juízo, determine sua diminuição a um patamar razoável, assim considerado não superior a 20% (vinte por cento) sobre o valor do débito (valor incontroverso), em consonância com inúmeras outras legislações tributária pertinentes, em respeito ao princípio da isonomia.

## VOTO

Inicialmente, informo que o posicionamento por mim adotado quanto à matéria de transferência interestadual ou interna 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, passemos à 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).

Assim, foram expurgadas as seguintes rubricas: energia elétrica, depreciação, outros custos (manutenção, por ex.), outras despesas (material de limpeza, por ex.), por entender a fiscalização não serem parte integrante nem de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material secundário, tampouco acondicionamento.

De fato, com base nos demonstrativos apresentados, foram 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, esquadinhado 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.”.*

Ademais, o Recorrente mencionou de forma genérica que as referidas despesas se enquadravam nos conceitos da Lei Complementar sem, no entanto, descrever concretamente de que forma se encaixavam nos conceitos de matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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 sobre despesas de depreciação, outros custos indiretos e manutenção.

Todavia, no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica, entendo que assiste razão às alegações da Recorrente.

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, consequentemente, 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 subsequentes 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 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 constitui 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 Baleiro “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, entendo 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**

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta à inclusão da energia elétrica da base de cálculo das transferências interestaduais, pois entendo que tal conclusão não tem base na legislação, conforme razões a seguir.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com o conceito de custo, delimitado pelo inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96, abaixo transcrito.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*Matéria-prima: madeira.*

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

*Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção (grifos acrescidos)*

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

*“Elementos Básico de Custos*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO JJF Nº 0255-11/16**

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0160-11/16**

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0112-11/16**

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

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0069-11/16**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTO AO MESMO TITULAR. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Para fins de utilização de créditos fiscais, nas

*transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão não unânime.”*

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0067-11/16**

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

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

Por conseguinte, não merece reparo a decisão de piso.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## **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** ao Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0072/18-3**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.507.167,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR:** Conselheiros: Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

**VOTO VENCIDO:** Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, José Roservaldo Evangelista Rios e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS