

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0086/18-4  
**RECORRENTE** - AMBEV S. A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0246-02/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/02/2021

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0293-11/20-VD

**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, nos termos do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados com base na planilha de custos apresentadas pelo autuado e os expurgos efetuados se conforma com a legislação a respeito. Indeferido pedido de diligência/perícia, com fundamento no art. 147 do RPAF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF N° 0246-02/19, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 26/11/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$1.010.275,89, em razão de uma única infração, descrita a seguir.

*Infração - 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor: R\$1.010.275,89. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2017. Enquadramento legal: Art. 309, § 7º, do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a”, da Lei 7.014/96.*

A 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 13/12/2019 (fls. 116 a 127) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Versa o Auto de Infração em exame sobre o uso indevido de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor maior que a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.*

*Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.*

*Assim, considerando que: a) conforme recibo e documentos de fls. 04, 07 e 08, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está clara e exaustivamente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 10-44 e CD de fl. 09); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.*

*Por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos e ser desnecessária em vista das provas autuadas, com fundamento no artigo 147, I, "a" e II, "a" e "b", do RPAF, indefiro pedido de diligência e/ou perícia.*

*De logo, observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).*

*Conforme acima relatado, sem objetivamente contestar os dados da exação, o sujeito passivo impugnou o lançamento, alegando improcedência do AI em face da incidência da Súmula 166/STJ e frente ao conceito de "custo de Produção".*

*Pois bem. Resolvendo a questão quanto à alegação de improcedência do AI em face da incidência da Súmula 166/STJ, observa-se que, editada em 23/08/1996, a Súmula 166/STJ dispõe não constituir fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de uma para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Contudo, alcançando o caso em apreço, posteriormente foi introduzida na Ordem Jurídica a seguinte disposição legal:*

*Em 13/09/1996, Lei Complementar nº 87/96, dispondo sobre o ICMS no país:*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

*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;*

*No sentido de que a Súmula 166/STJ não produz efeitos em relação as regras impostas pela Lei Complementar 87/96, posto que esta última ingressou no ordenamento jurídico pático em momento posterior a edição da referida súmula, existem vários julgados deste CONSEF (Acórdãos: CJF Nº 0443-12/17, CJF Nº 0440-12/17, CJF Nº 0426-12/17, CJF Nº 0356-12/18, CJF Nº 0357-12/18 e CJF Nº 0277-12/19).*

*Ademais, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia – PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.*

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.*

*Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”*

*A despeito disso, uma vez que neste caso apenas discute sobre a formação/composição da base de cálculo tributável em suas operações de transferências, é de se entender que a própria empresa autuada, na prática, não comunga com a alegação defensiva.*

*Outra, a questão fundamental nesse caso é qual deve ser a correta composição da BC tributável nas operações de transferências autuadas.*

Conforme a descrição dos fatos, tratando-se de estabelecimento industrial, a exação fiscal decorre de glosa de crédito fiscal em face do contribuinte ter recebido mercadorias em transferência interestadual com base de cálculo de ICMS inflada, ou melhor, em desconformidade com o determinado no artigo 13, §4º, II, da Lei Complementar 87/96, qual seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

A metodologia utilizada na elaboração deste Auto de Infração, conforme explicaram os Autuantes, foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, que o fez tanto em meio físico (fls. 23-32, amostra e totalidade contida na mídia CD de fl. 09), onde consta a discriminação dos itens dos Custos de Produção, por código de produto. Explicaram que de posse das planilhas entregues pela Empresa, os cálculos foram efetuados com base no Custo da Mercadoria Produzida (art. 13, § 4º, II da LC 87/96), excluindo as rubricas que não fazem parte do conceito de Matéria Prima, Material Secundário, Mão de Obra e Acondicionamento. Acrescentaram que nesse sentido, foram excluídas da base de cálculo objeto das transferências interestaduais as rubricas referentes a “Material Intermediário de produção (MIP); Vapor; Combustível para Geradores; Água; Ar Comprimido; Vapor; Frio; Despejos Industriais; Energia Elétrica; Consumo de Materiais de Almoxarifado; Conservação Maquinas e Equipamentos; Doações de Produtos; Cópias e Impressões; Prejuízo com produtos acabado (Custo com não qualidade); e Outros Custos”.

Assim sendo, informaram que foram anexados demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando essa realidade (abertura dos itens que compõem o Custo de Produção da Autuada). Acrescentaram que foram elaboradas planilhas contendo “Demonstrativo do Preço Unitário Mensal por Nota do Estabelecimento”, em maio físico e magnético.

Em sua defesa, sem protestar quanto aos valores levantados no procedimento fiscal, repito, o Autuado alegou integral direito ao crédito fiscal destacado nas NFs de transferência uma vez ter corretamente estabelecido a BC que, no caso, correspondeu ao “custo de produção” incluindo os itens glosados pelo fisco baiano.

Contudo, nesta questão, ponderando os argumentos de acusação e defesa, é de prevalecer a glosa efetuada.

É que os fatos, à luz da legislação aplicável e da jurisprudência, em especial, a administrativa, encontram-se pacificados no que concerne ao entendimento de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, que não pode ser modificada por lei estadual ou qualquer outra norma jurídica, como Instruções Normativas, sob pena de afronta a Carta Magna.

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

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

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

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 “Material Intermediário de produção (MIP); Vapor; Combustível para Geradores; Água (que no caso é a não caracterizada como matéria prima); Ar Comprimido; Vapor; Frio; Despejos Industriais; Energia Elétrica; Consumo de Materiais de Almoxarifado; Conservação Maquinas e Equipamentos; Doações de Produtos; Cópias e Impressões; Prejuízo com produtos acabado (Custo com não qualidade); e Outros Custos”, foram corretamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando a subsequente glosa do respectivo crédito fiscal indevidamente apropriado, já que não comporta inclusão na base de cálculo do ICMS em apreço, nos termos do art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, estabelecidos em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, já acima citado.

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

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima,

*material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não há que se falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, nem em inexistência de norma expressa consignando quais as rubricas devem ser consideradas como custo de produção, abrindo caminho para aplicação da Lei das S.A.'s, RIR ou princípios contábeis para efeito de apuração base de cálculo nas transferências, não havendo, assim, qualquer ofensa ao art. 5º da Constituição Federal.*

*O defensor alegou que a BC considerada pela fiscalização não utilizou critérios técnicos para aferir, quais os custos incorridos no processo industrial, mas isso não condiz com a verdade dos fatos, pois a composição do custo admitido na lei fiscal, além de ter por base a planilha de custo utilizada pelo autuado, conforme a própria Descrição Grupo exposta pelo Impugnante na peça de Defesa (fl. 56-verso), os itens excluídos (MIP – material intermediário de produção, ex: Soda caustica utilizada na lavagem das garrafas; Terra infusoria utilizada na filtração), Vapor, Ar Comprimido e Frio, utilizados no processo de pasteurização, Combustível para geradores utilizado para funcionamento da linha de produção, Água para lavagem de garrafas, Despejos industriais da Estação de Tratamento de Efluentes, Energia Elétrica, Consumo de Materiais de Almoxarifado tipo Equipamento de Proteção Individual – EPI, Gastos com conservação de máquinas e equipamentos, Doações de Produtos, Gastos com cópias e impressões, prejuízo com produtos acabados, não se identificam, com (i) “matéria prima”, estes tidos como materiais de produção principais integrados no produto acabado; (ii) “materiais secundários”, estes tidos como materiais de produção suplementares; (iii) “mão de obra”; ou (iv) acondicionamento ou material de embalagem, itens possibilitados pelo art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.*

*Neste contexto, o único ponto que poderia gerar controvérsia seria a energia elétrica, pois poderia se circunscrever no escopo de matéria prima ou material secundário. Entretanto, é de ressaltar que a nomenclatura “material secundário” e “matéria prima”, nos termos delimitados pelos citados incisos do artigo 13 da LC 87/96, se diferencia por conta do remetente da mercadoria, se indústria ou se estabelecimento comercial e, como se vê na planilha de custo fornecida pelo autuado, não se pode emprestar, como quis o Impugnante, a possibilidade de se colocar no custo de produção, de forma indistinta, toda energia elétrica utilizada na fábrica, sob pena de violação clara ao princípio da não – cumulatividade, não se podendo emprestar guarida a tese defensiva.*

*O defensor comentou sobre o termo “custo da mercadoria produzida” constante do inciso II, § 4º, art. 13 da LC 87/96. Alegou que mesmo à luz das normas de direito que disciplinam a matéria, o conceito de custo de produção de mercadoria abarcaria todos os gastos que considerou, não se admitindo que a fiscalização estadual exclua estes custos da base de cálculo do ICMS incidente nas operações interestaduais autuadas.*

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

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

*(...)*

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

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

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

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

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

*Ressalte-se, repito, que o procedimento fiscal teve base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente todos os itens do custo de produção, ainda que, na ótica do fisco. A partir desses dados, acertadamente, efetuou-se o expurgo das parcelas relativas a itens que não se enquadram nos elementos constantes no inciso II, do art. 13 da LC 87/96.*

*Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal, e à Lei Complementar (LC 87/96), e considerando que nas situações taxadas de elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previsto na mencionada Lei Complementar, para que as UFs não distorçam o constitucional reparto da receita nacional do*

*ICMS, não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei e, a sua vez, os contribuintes baianos, como não se oneram na carga tributária global dada à não cumulatividade do imposto, devem atentar e obedecer à legislação baiana, dada à autonomia da Bahia em relação às outras unidades da federação. Assim, neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendant, por ser restrita à competência do ICMS paulista, não se aplica à situação em exame.*

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

*Ressalto que a matéria discutida neste PAF não é novel no âmbito deste órgão administrativo judicante. Já foi objeto de inúmeras decisões deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0351-12/13, CJF Nº 0404-11/13, CJF Nº 0493-13/13 e CJF Nº 0231-12/12, CJF Nº 0443-12/17, CJF Nº 0440-12/17, CJF Nº 0426-12/17, CJF Nº 0356-12/18, CJF Nº 0357-12/18, CJF Nº 0277-12/19, todos no sentido de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.*

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

*Por fim, observando tratar-se de penalidade por descumprimento de obrigação principal corretamente proposta, o pedido de redução da multa não pode ser atendido por falta de previsão legal para tanto e, ainda que as intimações relativas a este PAF devem ser efetuadas na forma regulamentar para surtir efeitos legais, nada impede que também sejam encaminhadas ao representante legal do Impugnante, como pleiteia na peça de defesa.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 137 a 148 (verso), mediante o qual aduz as seguintes razões.

Após fazer uma breve síntese dos fatos, explica tratar-se, pois, de imposição sobre operações interestaduais, em que a fiscalização entendeu por bem afastar da composição do custo de produção parcela dos itens considerados pela indústria como integrantes do custo das mercadorias. Ou seja, atribuiu a determinada lista de materiais que compõem o custo de produção da recorrente como sendo crédito indevido, e exigiu o estorno do crédito supostamente utilizado de forma indevida.

Esclarece que, por entender a imprescindibilidade de tais produtos, e sua efetiva participação no processo produtivo, classifica-os como custo de produção, ensejando, portanto, a tomada de crédito. Explica, ainda, que, com base em tal autuação, está sendo cobrado imposto no valor de R\$1.010.275,89, que, acrescido de juros de mora, atualização monetária e da multa de 60%, totaliza o montante de R\$1.902.777,19.

Argumenta, contudo, que o Auto de Infração não deve prosperar em razão de que a exigência fiscal consiste no fato de o Fisco excluir equivocadamente, dos custos de produção (e sem qualquer embasamento técnico), itens imprescindíveis ao processo produtivo. Assim sendo, entende que, necessariamente, devem compor o custo de produção, e, por consequência, do crédito fiscal tomado nas operações autuadas.

Explica que, em que pesem os argumentos trazidos pela ora recorrente, em sua defesa, a Julgadora de Primeira Instância do Estado da Bahia, sem o devido embasamento técnico do que é custo de produção da recorrente, decidiu pela Procedência total do Auto de Infração. Portanto, e

como se verá em sucessivo é nulo o lançamento tributário, uma vez que a autoridade fiscal não considerou todos os custos envolvidos no processo, devendo ser anulada a autuação já que tomou por base o custo de produção apenas parcial.

Referindo-se à decisão de piso, afirma que o erro consiste em, sem uma análise técnica dos itens glosados, afirmar que os materiais estão vinculados ao processo produtivo, mas não integram nem compõem o custo de produção da recorrente.

Afirma que, da contradição inherente à decisão de primeira instância, extraem-se dois questionamentos, cujo esclarecimento são fulcrais para resolução da controvérsia: a) Caso tais materiais indicados no lançamento não fossem empregados no processo produtivo, o produto final teria a mesma qualidade, quantidade e poderia ser livremente comercializado de acordo com as normas regulamentares expedidas pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa)? e; b) Os julgadores de primeira instância, que indeferiram o pedido de perícia técnica, possuem conhecimento especializado no processo produtivo de cervejas e refrigerantes para indicar quais materiais que compõem o custo de produção da recorrente?

Alega que a correta elucidação do caso sob julgamento decorre da adequada compreensão do que compõe o processo produtivo de cervejas e refrigerantes, bem como o que sejam produtos intermediários. Transcreve trechos de julgados deste Conselho de Fazenda para ilustrar a ideia de que a discussão em comento não é nova. Informa que outros tantos julgados do Conseg podem ser citados em face da similitude da matéria, tais como o CJF nº 0250-12/02; JJF nº 0431-01/03.

Transcreve julgado da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador, para sustentar a ideia de que a classificação de bens intermediários já foi vastamente apreciada, e em linha com o entendimento ora defendido.

Assim, conclui que, como firmado nos precedentes transcritos, na sua atividade, produção da cerveja e refrigerante, faz-se necessário a aplicação dos produtos de higienização, tratamento na estação de efluentes, no laboratório, em agentes nocivos à matéria-prima principal, bem como outros produtos necessários à fabricação do produto final. Razão pela qual os itens glosados compõem o custo de produção, e autorizam a tomada de crédito fiscal.

Nestes termos, entende que a decisão, ao vetar a perícia com vistas a analisar, “*in loco*”, a participação de cada item no seu processo produtivo, afrontou princípios basilares do direito tributário e do processo administrativo, chancelando uma autuação arbitrária, feita em bases presunvidas, sem qualquer amparo legal, ou mesmo nos precedentes do CONSEF. Assim, entende que a infração não está caracterizada.

Explica que o caso em apreço diz respeito à transferência de mercadorias de estabelecimentos seus para sua filial no Estado da Bahia, por essa razão é apontada a infração de “*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, convênio ou protocolo*”.

Informa que a autoridade fiscal, em processo de fiscalização, requereu o demonstrativo dos custos de produção da Autuada, e, com base na informação fornecida, excluiu, com base em suas próprias convicções, o que ele “entendeu” não se tratar de custo de produção. Alega, todavia, que, ao excluir deliberadamente e sem qualquer respaldo técnico, parcela dos custos de produção, incorreu em nulidade do lançamento, eis que não considerou a realidade da operação da Autuada.

Apresenta quadro, à folha 141, explicitando, exemplificadamente, os itens que a fiscalização excluiu do seu processo produtivo. Afirma ser de fácil percepção que a base de cálculo considerada pela fiscalização não utilizou critérios técnicos para aferir, quais os custos efetivamente incorridos no processo industrial. Isso porque, por exemplo, qual o critério da fiscalização para afastar os custos incorridos no processo de pasteurização? E os custos com a água utilizada no processo produtivo? E os custos com produtos intermediários? Ou seja, por um lado há um fato concreto/técnico em relação aos custos da indústria no seu processo produtivo,

do outro, há a autoridade fiscal que, por desconhecer o processo produtivo da Autuada, presume que determinadas rubricas não se referem a custos de produção, e, de tal presunção, supõe a utilização de crédito indevida.

Sustenta que, entendendo a fiscalização que a base de cálculo estaria incorreta, e destoante do custo de produção, deveria ter buscado elementos/documentos, que comprovassem sua presunção, mas jamais promover um lançamento se limitando a excluir itens que, de acordo com sua concepção, não integrariam o custo das mercadorias. Destarte, não restam dúvidas de que o critério utilizado pela fiscalização para lavratura do Auto de Infração não deve ser aceito, tendo em vista que está baseado em mera presunção da autoridade fiscal, e que, por certo, não constitui elemento de prova suficiente para demonstrar o real custo de produção da autuada.

Logo, conclui que jamais poderia a fiscalização promover lançamento imputando erro na base de cálculo do custo de produção sem adotar critérios técnicos para aferir o real custo incorrido no processo da autuada.

Passa a discutir o conceito de “custo de produção”. Argumenta que, não por outra razão, a fim de resguardar a harmonia do ordenamento jurídico, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 110, que “*a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados (...) para definir ou limitar competências tributárias*”. Explica que a lógica de tal preceito, que encontra amparo na sistemática do ordenamento, reside no fato de ser o direito tributário um direito de superposição, ou seja, um direito que se vale de conceitos já existentes para gravar fatos jurídicos praticados e definidos por outras searas do conhecimento jurídico e econômico. O que se pretende ressaltar é que à luz da CF, que ao tempo que determina que a LC discipline a base de cálculo do ICMS, observando as normas gerais ditadas pelo CTN, também informa que não podem ser criadas novas restrições ao direito de crédito do contribuinte decorrentes da não-cumulatividade (salvo nos casos de isenção e não-incidência), e o art. 110, do CTN, deve ser interpretado de modo a efetivamente impedir que a legislação tributária possa alterar conceitos de outras áreas do conhecimento as quais sejam utilizadas na definição da base de cálculo dos impostos e dos elementos que a compõem, sob pena de se admitir, ainda que indiretamente, uma alteração no próprio regramento constitucional quanto à matéria.

Exatamente por isso é que o conceito de “custo de produção”, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena, frise-se, de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao imposto em comento. Partindo de tal premissa, infere que a solução da presente contenda reside na fixação, a par das ciências contábeis e do direito privado (comercial), do conceito de “*custo de produção*”, o qual não pode ser alterado pela legislação tributária.

Nesta linha de raciocínio, cabe destacar o conteúdo do item 12. do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cujo enunciado transcreve, para, a seguir, concluir que, segundo o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, enquadram-se no conceito de custo de produção: 1) Todos os custos indiretos de produção, fixos ou variáveis, que sejam incorridos para transformar materiais em produtos acabados; 2) Depreciação e manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e ativos diretos de uso utilizados no processo de produção; 3) Custo de gestão e administração da fábrica; e 4) Custos indiretos variáveis como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta;

Transcreve, ainda, em apoio aos seus argumentos, o conceito de “custos de produção” versado em outras normas específicas de contabilidade, em especial nos itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) n. 02, do IBRACON. Sustenta que não poderia ser diferente, vez que o que para uma empresa pode ser considerada insumo, para outra não o é, e a pré-definição do que é ou não insumo poderia conduzir à violação do princípio da não-cumulatividade, como ocorreu no caso em tela. Registra, ainda, o conceito de custo de produção na legislação do

Imposto de Renda.

Assim, entende que, se a própria legislação tributária dispõe sobre um conceito de “custo de produção”, ainda imperfeito, mas que, todavia, se aproxima um pouco mais daquele preconizado pelas ciências contábeis e pelo direito privado (comercial), configuraria tremenda insegurança jurídica ao contribuinte exigir do mesmo que afaste dita legislação, que o ampara, para aplicar a legislação unilateralmente eleita pelo Fisco. Vê-se, do exposto, e a partir da própria legislação tributária, que tudo quanto fora computado pela Recorrente como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo Fisco – encontra respaldo legal, donde se inferir a irregularidade da autuação.

Transcreve, ainda, resposta da receita Federal, em solução de consulta referente a créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, em apoio aos seus argumentos, concluindo que não há dúvidas, portanto, quanto à regularidade do procedimento adotado pela Recorrente para apuração de seus custos de produção, donde se inferir a ilegitimidade da cobrança levada a cabo no lançamento combatido.

Superada a discussão quanto ao custo de produção, destaca haver, ainda, uma segunda questão, que diz respeito à impossibilidade de incidência de ICMS em deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, já que o fato gerador do ICMS é operação de circulação de mercadorias, que, ao seu turno, constitui ato de mercancia a demandar, para sua caracterização, a efetiva ocorrência de transferência de domínio. Sendo inexistente a transferência de propriedade, como ocorre no caso em tela, entende que não há que se falar em incidência de ICMS, porquanto inocorrente o seu fato gerador; por conseguinte, não se fala, igualmente, em crédito em favor do Fisco passível de execução. Transcreve jurisprudência do STJ em apoio aos seus argumentos.

Diante de toda questão desenvolvida, e para que não paire qualquer dúvida, uma vez que o Fisco presume indevidamente os custos de produção da Autuada, defende que a realização da perícia se torna relevante e indispensável, seja para constatação da real classificação dos itens excluídos da composição do custo, seja para a indicação da efetiva participação dos produtos autuados no processo produtivo.

Assim, em razão de todo o exposto, requer a Recorrente a admissibilidade e provimento deste recurso para reconhecer/declarar a improcedência da autuação ou ainda, subsidiariamente, a nulidade da multa aplicada, ou, ao menos, sua redução a um patamar razoável (entre 20% e 30%).

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por falta de embasamento para definição do conceito de custo de produção, noto que se trata de questão que se confunde com o mérito da presente autuação e como tal será tratada, no momento oportuno. De fato, não é possível deliberar-se acerca do embasamento técnico da Decisão recorrida sem que se adentre à discussão do próprio mérito do lançamento.

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo*”.

Examinando os autos, é possível constatar que o débito apurado decorreu de exigência de ICMS sobre entradas de mercadorias, advindas de operações de transferências interestaduais, cuja base de cálculo utilizada foi superior ao custo das mercadorias, o que estaria em desconformidade com o estabelecido pelo art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, tecendo argumentos em favor da possibilidade de creditamento do imposto, ao argumento de que se trata de itens componentes do custo de produção do estabelecimento de origem.

A questão não se restringe, todavia, à discussão do conceito de custo, mas do alcance da norma definidora da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, disposta no art. 13, § 4º da LC 87/96.

Nesse sentido, quanto à pertinência da presente exigência, é importante destacar que a LC 87/96 foi explícita ao definir a base de cálculo para a operação, conforme se lê em seu art. 13, § 4º, abaixo reproduzido.

*“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 referir-se 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 referenciar 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 nº 87/96.

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

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

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

*Matéria-prima: madeira.*

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

*Mão-de-obra: salários e encargos do pessoal que trabalha diretamente na produção”*

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/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 ideia 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 CJF 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.

“**I<sup>a</sup> 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.”

“**I<sup>a</sup> 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.”

“**I<sup>a</sup> 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.”

“**I<sup>a</sup> 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.”

“**I<sup>a</sup> 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 PROVADO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.”*

Assim, diferentemente do que defende a Recorrente, deve prevalecer o entendimento de que a LC se referiu a apenas uma parcela do custo, vedando, por consequência, a possibilidade de creditamento de todos aqueles itens que não se enquadrem em tal conceito.

Dessa forma, não se pode admitir o creditamento de itens consumidos no tratamento de efluentes, utilizados no controle de qualidade, da energia elétrica utilizada como força motriz nas máquinas e outros listados pela empresa, exemplificadamente, à folha 141, pois não compõem o custo direto do estabelecimento produtor. Alguns, aliás, sequer integram o conceito de custo, uma vez que somente ocorrem no momento em que o produto já se encontra pronto e acabado, como é o caso dos itens utilizados no tratamento de efluentes.

Quanto à água, também excluída da base de cálculo, é importante destacar que não se trata da matéria-prima utilizada diretamente na composição da cerveja, mas da água utilizada na lavagem das garrafas, com produtos de sanitização, mercadoria que não se classifica como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra nem embalagens.

Entendo, por consequência, que não assiste razão ao Sujeito Passivo.

Quanto à alegação de não incidência do ICMS nas operações de transferência interestadual, tal argumento não favorece o Contribuinte, pois, uma vez acolhido, conduziria ao cancelamento de todo o crédito apropriado no destino, jamais conduzindo à convalidação dos seus créditos.

Com base no exposto, entendo, portanto, que não cabe outra conclusão senão a de que se encontra caracterizada a infração imputada.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Motivo de vários questionamentos no âmbito deste Conselho Estadual de Fazenda, a lide ocorrida no presente processo está consubstanciada em dois pontos básicos: i) A conceituação do que seja Custos de Produção; e, ii) Qual a sua composição?

Permito-me divergir do posicionamento exposto pelo ilustre Relator deste processo, pelas razões que alinho.

A fundamentação apresentada em seu voto condutor pelo ilustre relator tem como sustentáculo o disposto na Lei Complementar nº 87/96, como abaixo:

*“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).  
...”*

Trata-se de processo em que se questiona o custo de produção de uma indústria de bebidas em que o autuante “glosou” créditos do ICMS sobre materiais e serviços que o mesmo “entendeu” não fazerem parte do mesmo, muito embora descritos pela Recorrente, quando demonstrou a imprescindibilidade de tais produtos e serviços na produção das mercadorias que comercializa.

Demonstrou o autuante, assim como o ilustre relator, não ter conhecimento do processo fabril da Recorrente ao desconsiderar itens como energia, água, gás, pressurização e outros como materiais ou serviços inerentes à fabricação de cerveja e/ou refrigerantes.

Destaque-se a alegação a respeito do item “água” que não foi considerada pelo autuante por ser dirigida “à lavagem de garrafas”. Elementar que as garrafas, retornáveis ou não, são componentes de embalagem ou acondicionamento do produto a ser comercializado, não se podendo entender que as mesmas “deveriam” ser utilizadas sem que se as lavassem.

Como se poderia efetivar o processo industrial sem que as máquinas fossem alimentadas pelos diversos tipos de energia, elétrica, gás, etc., conforme o maquinário que analise?

Discorre o ilustre Relator a respeito do que determina a Lei Complementar 87/96 ao definir os “custos de produção”: Matéria Prima, Material Secundário, Mão de Obra e Acondicionamento, porém, inexplicavelmente, nem ele, nem o autuante, consegue definir o que venha a ser cada item, o que aliás, ora denomina de “classe”, ora de “item”. Serve-se de conceitos em que mistura o que sejam custos diretos e custos indiretos, além de tentar apresentar conceitos, totalmente fora do contexto, de autores a exemplo de Guerra Leone, Manoel Valenti, Cláudio Sameiro, Biasio e Eliseu Martins, além de apresentar como princípio dogmático trabalho acadêmico apresentado por alunos da Faculdade de Itacaraé – SP, apresentado em 2007, assim como parecer apresentado pelo presidente do CRC-SE, também em 2007, antes da edição das IRFS, recepcionada no Brasil através os CPC.

Tratando da aplicabilidade do determinado pelo LC 87/96, afirma o ilustre Relator:

*Primeiramente, é importante que se diga que o texto da lei não se limitou a referir-se 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.*

É de se questionar: O que se pode considerar como “avanço”? A falta de definição do que viria a compor cada item – ou seria classe? – do “custo de produção”, ou seria o que o mesmo apresenta como fundamento doutrinário ao afirmar:

*“De fato, fez referência a apenas quatro “classes” de custos que compõem o custo total. Ora, essa forma de se referenciar 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.”*(grifos nossos)

Resta saber de que se trata, se de classes, de categorias ou de itens, assim como, de onde pode deduzir o ilustre relator a intenção do legislador.

Deve-se destacar trecho do voto condutor no julgamento em Primeira Instância, quando o julgador, analisando de que forma deve ser obtida a base de cálculo, definida na lei complementar, afirma:

*É que os fatos, à luz da legislação aplicável e da jurisprudência, em especial, a administrativa, encontram-se pacificados no que concerne ao entendimento de que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, que não pode ser modificada por lei estadual ou qualquer outra norma jurídica, como Instruções Normativas, sob pena de afronta a Carta Magna.*

E o argumento para a exclusão de tributos ditos recuperáveis da base de cálculo foi lastreada na Instrução Normativa nº 52/2013.

Totalmente ininteligível a afirmativa do ilustre Relator ao afirmar:

*É possível concluir, assim, que o legislador aderiu à tipologia traduzida como custos diretos/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.*

Não bastasse a indefinição por parte do autuante, assim como do ilustre Relator, do que seria “custo de produção”, mais ainda, ao tentar um “custo inicial” os mesmos promovem, sem nenhum respaldo legal, a exclusão de verbas componentes de custos acatados por outras unidades da Federação, reduzindo o que denominam de “base de cálculo para as transferências” de forma a penalizar não apenas o contribuinte, mas a sociedade como um todo, pois, em assim procedendo, em face do prejuízo que lhe é imposto, o contribuinte terá que inflar seus preços de venda para recuperá-lo.

Destaco que o argumento de julgamentos feitos no âmbito deste CONSEF acatando o entendimento dos autuantes, em sua quase totalidade, os mesmos foram decididos pelo voto complementar do Presidente da Câmara, o que deixa claro a não conformidade total com o aqui definido pelo ilustre Relator.

Por já ser por demais conhecida a temática dos custos contábeis, totalmente desprezados no voto condutor, e já constar do Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente, limito-me a expor o meu entendimento à temática conceitual dos “custos de produção”.

Por entender que a Recorrente agiu em conformidade com o que determina a legislação e que o autuante, assim como a decisão de piso e o ilustre Relator, laboraram em contramão da legislação, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0086/18-4**, lavrado contra **AMBEV S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.010.275,89**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

**VOTO DIVERGENTE** – Conselheiros(as): José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Cláudio José Silveira Pinto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS