

A. I. N° - 206891.0004/09-9
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 29.09.09

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0320-04/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade suscitada e indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 02/03/09, para exigir o ICMS no valor de R\$66.358,80, acrescido da multa de 60%, relativo às seguintes infrações:

01. Utilização indevida de 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, conforme detalhamento feito no corpo do Auto de Infração - R\$20.601,26.
02. Utilização indevida de 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, conforme detalhamento feito no corpo do Auto de Infração - R\$45.757,54.

O autuado, na defesa apresentada (fls. 97/107), inicialmente discorre sobre a infração e diz que o intérprete da legislação tributária não pode desvincular-se do princípio da legalidade tributária estrita (art. 97 do Código Tributário Nacional CTN), estendendo ou reduzindo a base de cálculo do imposto para além daquilo que a lei prevê.

Argumenta que a legislação federal não delimita taxativamente o conceito de custo de produção, apenas prevê que será igual à soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, não delimitando, porém, o que se enquadraria dentro de cada item, sendo necessário recorrer ao direito privado conforme preceitua o art. 110 do CTN, que transcreveu à fl. 99.

Alega que a legislação do Imposto de Renda (art. 13 da Lei nº 1.598/77) considera como custo das mercadorias, a depreciação, energia, manutenção e os gastos gerais de fabricação, seja como matéria-prima, materiais secundários ou acondicionamento, tratando-se de custos de produção.

Questiona se seria possível a fabricação dos produtos sem que houvesse dispêndios com energia elétrica, e entende ser correto considerar energia elétrica dentro de seu custo dos produtos transferidos entre seus estabelecimentos. Requer que a autuação ser integralmente anulada.

No mérito, salienta que conforme entendimento de Paulo Barros Carvalho, por mais feliz que seja a redação de um dispositivo de lei, sempre haverá espaço para ambigüidades e interpretações conflitantes da norma jurídica.

Transcreve o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 e afirma que a clareza do texto legal-complementar conduz à conclusão de que seu conteúdo dispensa interpretação, uma vez que, além de prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria "o custo da mercadoria produzida", o dispositivo tratou de especificar o que deveria ser entendido por esse custo.

Aduz que os conceitos de direito tributário devem respeitar os conceitos do direito privado, numa relação de integração com os mesmos. Diz que de acordo com o artigo 146, III, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária e definir regras à definição de fatos geradores e base de cálculo, com fundamento no citado artigo 110 do CTN a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo, alcance, conceitos e formas de institutos de direito privado, para fins de tributação.

Transcreve o conceito de "custos de produção" contido na Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON (Instituto Brasileiro de Contabilidade) como:

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

(...)

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

Conclui que segundo a citada NPC 22 no conceito de "custo de produção" se enquadram os gastos incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que estiver em condições de ser comercializado e em relação aos bens em estoque produzidos pela própria empresa, a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Eliseu Martins em que define "custos de produção" no qual são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados e que tal interpretação não pode ser distorcida nos termos do art. 110 do CTN.

Conclui que se conjugando as disposições do artigo 110 do CTN e do conceito de "custo de produção" dado pela Contabilidade, entende que a regra prevista no art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 não é taxativa e sim exemplificativa, de modo que entende estarem corretos os procedimentos adotados por ele em suas transferências, uma vez que os gastos efetuados com energia, depreciação, gastos de fabricação e manutenção, enquadram-se perfeitamente dentro do custo que a empresa possui para industrializar seu produto.

Em seguida, transcreve parte do conteúdo da Decisão Normativa CAT nº 05/05 (103/104) do Estado de São Paulo e diz que baseado nessas conclusões e conceitos contábeis, alguns Fiscos Estaduais permitem aos contribuintes incluir na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com seu processo produtivo específico, compõem o "custo de produção".

Ressalta que o do Fisco Estadual de Minas Gerais, exemplifica os valores que podem ser incluídos na rubrica "custo de produção", indicado no artigo 43 de seu RICMS/MG, quais seriam os valores referentes à matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e de acondicionamento, conforme posicionamento daquele órgão consultivo do Estado de Minas Gerais em respostas a consultas formuladas.

Salienta que não pode haver um “custo de produção” para efeitos contábeis (direito privado) e um “custo de produção” para efeitos tributários, como quer a fiscalização, em desconformidade com o disposto no art. 110 do CTN.

Por fim, resume as normas citadas, conceitos e requer a improcedência do Auto de Infração, ou que o processo seja baixado em diligência para que o Autuante indique: quando, como, onde e por quê ditas importâncias são devidas a título de ICMS.

Os autuantes na sua informação fiscal (fls. 112/136) dizem inicialmente que objetivam identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação. Transcrevem inicialmente o conteúdo do Auto de Infração e discorrem sobre decadência.

No mérito, quanto à infração 1, ressaltam que o autuado fez inserção da parcela de frete modalidade de frete CIF, cujo valor foi pago pelo remetente e já está incluso na base de cálculo do valor da mercadoria transportada, não sendo custo do destinatário (além do valor das mercadorias), não tem amparo legal. Transcrevem parte de texto dos professores George Sebastião Guerra Leone e Creso Cotrim para reforçarem os seus posicionamentos de que o frete pago nas atividades de comercialização constitui despesa e não custo a ser alocado no produto fabricado.

Com relação à infração 2, esclarecem que tendo o impugnante justificado que não mais possuía a abertura detalhada dos custos relativo ao período fiscalizado (2005), apuraram o valor devido através de uma média diante da impossibilidade da apuração dos valores exatos.

Em seguida transcrevem artigos da Constituição Federal (155, §2º e 146, III) que tratam da delegação à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e as regras específicas estabelecidas no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 quanto aos componentes de custos que integram a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais.

Transcrevem o parâmetro utilizado para definir a base de cálculo assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Transcrevem decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto (arroz) enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Contrapondo a citação feita pela impugnante do entendimento da SEFAZ/São Paulo contido na Decisão Normativa CAT-5, transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas, bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salientam que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Transcrevem a Port. 607/2006 e Dec. 6.008/2006, que definem redução da alíquota do imposto de importação e da tributação do IPI das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, de embalagem e mão-de-obra empregada no processo produtivo, para reforçar seu posicionamento de que estas normas indicam elementos de custos idênticos aos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Em relação à interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresse, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador

infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação (fls. 222 a 224).

Em seguida, discorre sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Transcrevem diversas decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento de agravo regimental de que a lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/1987 é taxativa ou limitativa e não exemplificativa, bem como decisão contida no Resp 240186/2000, cujo Relator foi o ministro Ilmar Galvão, no qual foi decidido que a LC 65/91 não delegou ao CONFAZ competência normativa mas tão somente relacionar os produtos compreendidos na definição como semi-elaborados, sujeitos ao ICMS quando destinados ao exterior.

Concluem afirmando que, como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o Fisco baiano deu interpretação própria à legislação adotada para efetuar transferências de produtos fabricados entre estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação (art. 13 da LC 87/96), o que no seu entendimento implica em infringência ao art. 110 do CTN. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabelece competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), o que não configura alteração da definição e conteúdo por parte da lei tributária, o que será apreciado quando do mérito.

O autuado requereu a realização de diligência para que o autuante indicasse “quando, como, onde e por quê ditas importâncias são devidas a título de ICMS”. Verifico que conforme documentos juntados ao processo, com base nas planilhas de custos fornecidas pelo impugnante, os autuantes procederam à exclusão dos valores que entenderam ter respaldo na legislação tributária, tendo sido entregue cópia de tal demonstrativo ao recorrente. Observo que de acordo com o art. 150, I do Dec. 7.629/99 (RPAF/BA), entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que são de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

Ressalto que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º da LC 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Relativamente ao questionamento defensivo de que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, a exemplo da:

- 1) Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção”;
- 2) Da redação dada pelo art. 43 do RICMS do Estado de Minas Gerais (Dec. 43.080/2002), que denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas, consubstanciada no resultado da Consulta 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, teço as seguintes considerações:

Conforme ressaltado pelos autuantes, a CF/88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1)Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 134 páginas, contido no CD à fl. 12, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 14 a 31) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2)Juntaram às fls. 43 a 54, a título exemplificativo, vias das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento industrial localizado em Itaporanga d’Ajuda-SE, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular que é o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia;
- 3)Acostaram às fls. 56/58 e 64/68 planilha de “Composição de Custo” de produção do estabelecimento produtor;
- 4)Juntaram cópia do livro Registro de Entrada às fls. 69 a 82.

Conforme dito inicialmente, o impugnante não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo estipulada no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), deve incluir as despesas com depreciação, energia, manutenção e gastos gerais de fabricação, inclusive em conformidade com a legislação tributária de Minas Gerais e DN CAT-5/05 faço as seguintes considerações:

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8, transcrito às fls. 74 e 75, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;

- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado num período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significativa, que a Lei 11.638/2007 que alterou a Lei 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 142) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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;

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material

secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJP 210-11/04; CJP 409-11/03 e CJP 340-11/06).

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores relativos a depreciação, energia, manutenção e GGF (gastos gerais de fabricação). Concluo que os valores relativos a estes itens não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação ao argumento de que a energia elétrica deve integrar a base de cálculo do custo de produção, também não pode ser acatado tendo em vista que não se enquadra como matéria-prima ou produto intermediário. Ressalto que conforme Súmula 12/07 do CONSELHO DE CONTRIBUINTES da Receita Federal - Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0004/09-9**, lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$66.358,80**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de setembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO DA CONCEIÇÃO - JULGADOR

ANTÔNIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR