

A. I. Nº. - 206891.0053/08-1
AUTUADO - SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 26. 11. 2009

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0378-01/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Excluídos do levantamento os valores relativos à energia elétrica e gás consumido no processo produtivo. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas a preliminar de decadência e nulidade argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/12/2008, exige ICMS no valor de R\$ 47.314,51, acrescido da multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a dezembro de 2004.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A L/C nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 54), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Esclarece-se que foram expurgadas as seguintes rubricas(Água/Fluentes-DMC;Energia Elétrica – DMC; Gás – DMC;Gasto Geral de Fábrica –DMC; Depreciação-DMC; e Gasto Fixo “FMO”) por não

serem integrantes nem de Matéria-Prima; nem de Mão-de-Obra; nem de Material Secundário; tampouco de Acondicionamento.

No intuito de corroborar o acerto da auditoria, são citadas e reproduzidas decisões atinentes à matéria objeto da autuação: Acórdãos CJF de nº.s 0210-11/04 e 0340-11/06, ambos do CONSEF/BA; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (20040171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 207 a 233), discorrendo inicialmente sobre a autuação, para depois argüir a decadência do direito de constituição do crédito referente ao período de janeiro a novembro de 2003, por entender que deve ser aplicada a disposição do artigo 156,V, c/c o artigo 150, § 4º, todos do CTN, que prevê o prazo de 5 anos para constituição dos tributos declarados ao Fisco sujeitos ao lançamento por homologação, como ocorre com o ICMS.

Invoca para tanto a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, reproduzindo acórdãos nesse sentido.

Atacando o mérito, reporta-se à legislação que rege a matéria objeto da autuação, no caso, a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferências, invocando o artigo 93,§5º, inciso II, do RICMS/BA, que estabelece nas operações interestaduais a fixação da base de cálculo seguirá o disposto em lei complementar.

Citando a Lei Complementar 87/96, diz que os seus artigos 12, I, e 13, I, §4º, II, devem ser vistos e interpretados conjuntamente, a fim de evitar distorções interpretativas. Reproduz os citados artigos.

Prosseguindo, diz que a Fiscalização adota como fundamento para glosar o crédito fiscal o disposto no artigo 17,§ 7º, II, da Lei n. 7.014/96 e no artigo 56,V, “b”, do RICMS/BA, sustentando que seus enunciados encontram fundamento de validade na Lei Complementar 87/96. Transcreve os referidos artigos.

Afirma que a legislação estadual apenas reproduziu o disposto na LC 87/96, não se tratando de falha no texto legal, ilegalidade ou inconstitucionalidade, sendo o problema decorrente da interpretação das normas pelos autuantes.

Diz que é preciso entender o que o legislador quis dizer sobre o “valor da operação” e “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” tratando-se de conceitos extraídos do direito privado, de forma a derrubar o trabalho fiscal, que diz equivocado ao interpretar as regras do direito.

Reporta-se ao um possível conflito entre o âmbito de validade da lei complementar e a autonomia federativa, no caso, exercida pela legislação estadual, citando comentário de Sacha Calmo Navarro Coelho.

Com relação aos elementos que se enquadram especificamente como custo de mercadorias produzidas, consoante o texto da LC n. 87/96, entende como custos que integram o processo de produção, créditos legítimos de energia elétrica, água, gás, insumos ou material secundário.

Acrescenta que a jurisprudência do STJ quanto à base de cálculo do ICMS, nada mais fez do que produzir em seu julgado o texto legal, reproduzindo acórdão nesse sentido, REsp 707635.

Apresenta o conceito de insumos dado pela doutrina, invocando entendimento de Maria Helena Diniz, bem como adotado pelos Estados quanto ao material secundário, dizendo que é aquele consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto, a exemplo do que acontece com a energia, a água e o gás utilizados no processo de produção.

Cita e reproduz a Decisão Normativa CAT 2/82, que trata da conceituação de matéria-prima, material secundário e material de embalagem.

Tece considerações sobre materiais secundários dado na resposta, e conclui que considerando que a energia elétrica, a água e o gás são consumidos no processo de produção/industrialização, mas não

integram fisicamente o novo produto, portanto, trata-se de custos que integram o conceito de material secundário, há que se considerar que os custos despendidos com esses bens integram a base de cálculo do ICMS nos termos da LC n. 87/96.

Assevera que o próprio artigo 33, II, “b”, da LC n.87/96, prevê o crédito de energia elétrica no processo de produção, confirmando tal fato, que o custo da produção, incluindo a energia elétrica, é fator integrante da base de cálculo da mercadoria produzida, ou seja, integra o preço e o crédito da transferência do ICMS nas operações interestaduais. Transcreve o referido artigo e invoca recente decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça quanto à matéria, no ERESP 899485/RS, bem como resposta dada pelo Fisco de Minas Gerais na Consulta n. 124/98.

Continuando, diz que relativamente ao crédito de gasto geral de fábrica, depreciação e gasto fixo, glosados pelo Fisco da composição da base de cálculo do ICMS, da mesma forma que os insumos, são enquadrados como material secundário, que nada mais é que o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, ou seja, são formados por dispêndio de materiais que compõe o custo de produção.

Salienta que o artigo 106 do RICMS/BA, veio reconhecer como crédito de ICMS a energia elétrica, o material secundário, os produtos intermediários, confirmando a falta de coerência e critério trazido pelos autuantes nas transferências de mercadorias interestaduais realizadas. Reproduz o referido artigo.

Consigna que diante disso, resta evidente a ilegalidade quanto ao conceito dado aos custos glosados da base de cálculo do ICMS, devendo ser revisto frente aos argumentos apresentados, por se tratar de material secundário.

Alega a existência de uma terceira questão que é a ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pela interpretação equivocada dada pelo Fisco, tendo em vista que a apropriação do crédito pelo estabelecimento destinatário se daria em montante inferior ao destacado no documento fiscal, trazendo perdas financeiras evidentes.

Aduz que a glosa do crédito legítimo efetuada pelo Fisco homenageia o instituto da ilegalidade, sendo vício de nulidade do lançamento fiscal, violentando ainda o artigo 155, § 2º, I, da CF/88. Acrescenta que tal entendimento dado pelo Fisco também viola o disposto no artigo 110 do CTN, cujo texto transcreve.

Quanto à multa imposta na autuação, diz que esta também não se sustenta, pois o acessório segue o principal, reproduzindo lição de Sacha Calmon Navarro Coelho referente à imposição de multas excessivas.

Finaliza requerendo o cancelamento do Auto de Infração, bem como a juntada de novos documentos que demonstram os fundamentos apresentados.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 334 a 381, esclarecendo que foram designados para realizar auditoria, objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “b”), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Observam que as empresas que operam em mais de um estado não podem se esquecer do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para que não seja destacado ICMS a mais nos casos de transferências interestaduais, recolhendo aos cofres do estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da

Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Acerca do frete, dizem que os valores foram excluídos porque, sendo cláusula CIF, trata-se de despesa operacional e não custo de produção. Juridicamente inaplicável às transferências, porquanto nesse tipo de operação, não se têm as figuras do remetente e do destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, a autuação foi baseada na planilha de custos apresentada pelo autuado, que o fez em meio eletrônico (fl. 11 c/c 142/145), além de meio físico (fls. 128/139), onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, identificados por código de produto. Foram então separadas as rubricas que correspondem a matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, de acordo com o previsto no art. 13, §4º da LC 87/96. Descartados os demais custos por não serem parte integrante de matéria prima, nem de mão-de-obra, nem de material-secundário, tampouco de acondicionamento, tais como: água efluentes – DMC; energia elétrica DMC; gás DMC; gasto geral de Fábrica-DMC; depreciação-DMC; e gasto fixo “FMO”.

Foi então elaborado o demonstrativo Estorno de Crédito – Custo de Transferência, tanto em meio magnético (fls. 11 c/c 142/145) quanto em meio físico (fls. 13 a 54 c/c 178/179) todos entregues ao contribuinte, conforme recibos às fls. 142 a 144. Em suma, foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa à exceção das rubricas água efluentes – DMC, energia elétrica DMC; gás DMC, gasto geral de Fábrica-DMC, depreciação-DMC, e gasto fixo “FMO”.

Com relação à peça defensiva, registram, em preliminar, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados ao presente processo. Contestam os argumentos defensivos quanto à decadência, sustentando que já se encontra por demais pacificado na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no artigo 173, I, do CTN. Citam e transcreve os artigos 107-A, I,II, 107-B, §§ 1º,2º,3º,4º e 5º, do Código Tributário do Estado da Bahia –COTEB(Lei n.3.956/81).Reproduzem estudo sobre “decadência” publicado em “Jusnavigandi”-www.jus.com.br”, para reforçar os seus argumentos.

No mérito, asseveram que com relação à formação da base de cálculo para as operações em questão, quer o autuado incluir todos os elementos de custos, quando deveria observar o prescrito na Lei Complementar.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “I” e 146, III, “a” da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias

entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Como o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo com produção, é juridicamente inaplicável, por faltarem as figuras de remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, e afirmam que retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Reiteram o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, mencionam posições doutrinárias de Leandro Paulsen, Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o direito tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa linha de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o direito privado. Nesse caso, em especial na ciência contábil.

Manifestam o entendimento de que a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Adentram, então, na análise sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área contábil, os quais foram citados. De autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins, além de texto de Creso Cotrim Coelho.

Dizem que a ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela do frete não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial,

é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: *“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”*.

Transcrevem respostas das Consultas de nºs 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, foram taxativos de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Registram que existe similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão envolvendo o próprio autuado, oriundo do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Invocam julgados proferidos pelo STF, destacando que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Tecem considerações finais sobre a matéria e finalizam a peça informativa mantendo integralmente o Auto de Infração.

A 1ª JJF, após análise e discussão, converteu o processo em diligência à IFEP/Comércio (fl.385), a fim de que fosse verificada pelos autuantes a efetiva utilização da energia elétrica e do gás no processo produtivo do autuado, solicitando que, caso restasse comprovada a participação dos referidos produtos na condição de insumos indispensáveis à produção industrial, fizessem a exclusão da exigência fiscal, elaborando novos demonstrativos.

Cumprindo a diligência (fls. 389/390), os autuantes esclarecem que elaboraram novo demonstrativo contendo as exclusões da energia elétrica e gás, contudo, registraram que tais insumos não são classificados pelas normas contábeis como matéria-prima ou material secundário, portanto, não compondo a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da Lei Complementar n. 87/96.

Intimado o contribuinte para ciência do resultado da diligência (fls. 455/456), este acusa o recebimento, contudo, silencia.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

A princípio, no que concerne a argumentação do impugnante de que a glosa do crédito legítimo homenageia o instituto da ilegalidade, sendo vício de nulidade do lançamento fiscal, cumpre-me observar que o lançamento encontra-se em perfeita conformidade com as disposições legais,

inexistindo ofensa aos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, especialmente, o da legalidade. Constatado ainda que a lavratura do Auto de Infração se deu em perfeita observância das disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, especialmente o seu artigo 39, sendo a infração descrita com clareza e precisão, inclusive, na “Descrição dos Fatos” o detalhamento dos fundamentos da autuação esgota qualquer possibilidade de dúvidas quanto à acusação fiscal. Portanto, inexistente qualquer vício que possa inquinar de nulidade o Auto de Infração.

No respeitante à arguição de decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao período de janeiro a novembro de 2003, por entender o impugnante que deve ser aplicada a disposição do artigo 156, V, c/c o artigo 150, § 4º, do CTN, que prevêem o prazo de 05 (cinco) anos para constituição dos tributos declarados ao Fisco, sujeitos ao lançamento por homologação, como ocorre com o ICMS, não vejo como prosperar a pretensão defensiva.

Isto porque as disposições do artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e não da ocorrência do fato gerador, conforme o artigo 150, § 4º do CTN invocado pelo impugnante.

Na realidade, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, haja vista que o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

No caso em exame, o prazo para contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a dezembro de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com termo final em 31/12/2008.

Ora, considerando que a ação fiscal se iniciou em 31/07/2008 - data de emissão do Termo de Início de Fiscalização (fl.57) - e o lançamento ocorreu em 10/12/2008, não há que se falar em decadência do direito da Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário.

É certo que, no presente caso, como o autuado deixou de recolher parcelas do imposto devido, agiu acertadamente o Fisco ao efetuar o lançamento correspondente.

Vale registrar, que este tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, inclusive, em decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do eminente relator Nelson Antonio Daiha Filho reproduzo parcialmente abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretriz, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma

expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Não acolho, portanto, a decadência argüida.

No mérito, constato que o trabalho fiscal foi realizado apurando-se a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Verifico que a autuação foi realizada com base em planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Com base nesses dados, os autuantes separaram os custos que entenderam estão em conformidade com a Lei Complementar n.87/96 (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento), e expurgaram os demais itens, inclusive, energia elétrica e gás utilizadas no processo produtivo.

Observe que após a apuração do custo de produção unitário, este foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência, sendo determinada a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte (fls. 12 a 53).

Vejo que o autuado se insurge contra a autuação sustentando que os elementos que se enquadram especificamente como custo de mercadorias produzidas, consoante o texto da LC n. 87/96, como custos que integram o processo de produção, representam créditos legítimos, como energia elétrica, água, gás, insumos ou material secundário. Alega que apesar de a energia elétrica, a água e o gás consumidos no processo de produção/industrialização, não integrarem fisicamente o novo produto, trata-se de custos que integram o conceito de material secundário, compondo a base de cálculo do ICMS nos termos da LC n. 87/96. Aduz o artigo 33, II, “b”, da LC n.87/96, prevê o crédito de energia elétrica no processo de produção, confirmando tal fato, que o custo da produção, incluindo a energia elétrica, é fator integrante da base de cálculo da mercadoria produzida, ou seja, integra o preço e o crédito da transferência do ICMS nas operações interestaduais.

Já os autuantes contestam os argumentos defensivos sustentando, em apertada síntese, que os itens expurgados, inclusive a energia elétrica e o gás, não são classificados pelas normas contábeis como matéria-prima ou material secundário, não compondo a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II da Lei Complementar n. 87/96.

De início, devo registrar que concordo com a autuação, no que diz respeito aos itens expurgados Água/Efluentes-DMC; Gasto Geral de Fábrica –DMC; Depreciação-DMC; e Gasto Fixo “FMO”) por não serem custos diretos de fabricação, portanto, não comporem a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Contudo, dirirjo da autuação quanto aos itens energia elétrica e gás, consumidos diretamente no processo produtivo, por não restar dúvida de que são custos diretos de fabricação.

No que concerne à energia elétrica, há que se observar que esta é considerada mercadoria, conforme dispõe o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

“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.”*

Ora, sendo como é uma mercadoria, cabe identificar a sua destinação/utilização dada pelo contribuinte, no intuito de se determinar a sua condição, ou seja, consumida na iluminação, ar condicionado, área administrativa, etc. ou se utilizado como insumo no processo de industrialização.

Nos casos de consumo na área administrativa da empresa, conforme acima exemplificado, inexistente qualquer dúvida quanto à natureza da energia elétrica, isto é, de se tratar de mercadoria como as demais que são adquiridas para uso/consumo do estabelecimento.

No entanto, quando utilizada no processo de industrialização, a energia elétrica pode ser tratada como matéria-prima, como ocorre nos casos de eletrólise, ou como insumo indispensável no processo industrial, quando participa diretamente do custo de produção, na condição de produto secundário.

Não resta dúvida que a energia elétrica utilizada no processo produtivo é integralmente consumida, sendo indispensável à produção. Evidentemente que, por sua natureza, a energia elétrica mesmo sendo uma mercadoria, conforme visto acima, não integra fisicamente o produto, porém, não há como deixar de se reconhecer a sua participação primacial no custo da produção. Tal é a sua importância que é possível se reunir elementos como matéria-prima, mão-de-obra, produtos intermediários e acondicionamento, contudo, não existir processo produtivo pela ausência de fonte energética para realizar o processo de industrialização.

Tanto é assim, que a própria legislação do ICMS admite o crédito fiscal relativo à energia elétrica consumida no processo produtivo na condição de insumo, conforme previsto no artigo 93, II, “a”, 1, 2, 3, §1º, I, “a”, “b” e “c” do RICMS/BA, abaixo reproduzido:

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

(...)

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

a) 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;

(...)

§ 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; e”

Na lição de Eliseu Martins em “Contabilidade de Custos”, São Paulo, Ed. Atlas, 9ª ed., 2003, cap.4, pg. 48 e 49, a energia elétrica pode ser classificada como custo direto desde que seja possível alocar o consumo para cada item elaborado. Ensina o ilustrado mestre da Ciência Contábil que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os Custos Diretos com relação aos produtos.

A meu ver, nessa linha de entendimento é que o legislador estabeleceu a admissibilidade do crédito fiscal da energia elétrica empregada no processo produtivo, sendo que, para os fins de apropriação correta do crédito do ICMS, o Fisco exige a adoção de medidores específicos e laudos técnicos, para identificar o efetivo consumo de energia elétrica utilizada no processo produtivo.

Em assim sendo, independentemente da discussão sobre a disposição do artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) de 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”, não se pode perder de vista que a própria legislação do ICMS/BA considera a energia elétrica como insumo do processo produtivo, conforme o artigo 93 do RICMS/BA, acima transcrito, haja vista que consumida e utilizada no processo industrial se constitui em insumo indispensável à fabricação, não sendo razoável admitir-se que pretendeu o legislador afastar elemento tão relevante do custo de produção da base de cálculo do imposto, mesmo se tratando de transferências.

Assim, a partir de uma interpretação sistemática com base nas disposições da legislação do ICMS do artigo 110 do CTN e do conceito de “custo de produção” dado pela Contabilidade, pode-se concluir que a energia elétrica consumida no processo de industrialização é um insumo de produção, na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, estando correta a sua inclusão na base de cálculo das transferências e, por consequência, correta a utilização do crédito fiscal destacado no documento fiscal pelo autuado.

Nessa linha de pensamento, o mesmo pode ser dito com relação ao gás consumido no processo produtivo, na medida em que utilizado como fonte energética, pois, apesar de não se integrar fisicamente ao produto, é consumido no processo, tornando-se assim indispensável na transformação industrial.

Conforme consignado acima, a minha discordância sobre o levantamento levado a efeito pelos autuantes está adstrita a fonte energética – elétrica e gás – utilizada na industrialização, motivo pelo qual o processo foi convertido em diligência pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, a fim de que fossem excluídos os valores atinentes a estes dois itens, caso comprovada a utilização diretamente no processo produtivo do autuado.

Observo que os autuantes dando cumprimento a diligência elaboram novos demonstrativos com a exclusão dos valores pertinentes aos dois itens acima referidos, mesmo não concordando com as exclusões, pelas razões expostas na autuação e na peça informativa, resultando no ICMS devido no valor de R\$ 39.305,90.

Quanto aos demais itens expurgados, reitero que concordo com a autuação, haja vista que tributando em excesso, portanto, em desobediência a Lei Complementar n. 87/96, o Estado de destino é prejudicado, pois suporta um crédito fiscal a mais do que o legalmente previsto como ocorreu no presente caso, sendo correta a lavratura do Auto de Infração para corrigir a irregularidade cometida pelo autuado.

Alega o autuado que o lançamento de ofício contraria o princípio da não-cumulatividade. Sabe-se que o ICMS é não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional, a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c"). Coube então à LC 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (artigos. 19 a 21 da LC 87/96). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Assim, o princípio da não-cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos. Ou seja, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de mercadorias será compensado com o devido nas operações de saídas.

No presente caso, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o princípio invocado pelo autuado encontra efetividade na lei complementar que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma Federação. Assim, é a própria Lei Complementar nº. 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência deve ocorrer, de sorte que não se amesquinhem toda a sistemática pensada para o ICMS, o que fez através do seu art. 13, §4º, inciso II, reproduzido no art. 17, § 8º, inciso II da Lei Estadual nº 7.014/96.

Vale registrar que a legislação do ICMS do Estado da Bahia cuida dessa matéria nos dispositivos abaixo transcritos do RICMS/97:

"Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

...

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

...

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou

c) tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente;"

"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:

...

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

...

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio

ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.”

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:

...

VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”

Portanto, resta evidente que a autuação está em conformidade com os dispositivos normativos acima reproduzidos, encontrando-se em perfeita consonância com o princípio da não-cumulatividade do ICMS, não podendo prosperar a alegação defensiva para elidir a exigência fiscal.

Assim, concluo que o estabelecimento industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu indevidamente os valores relativos Água/Efluentes-DMC; Gasto Geral de Fábrica – DMC; Depreciação-DMC; e Gasto Fixo “FMO”), por não comporem os custos diretos de fabricação, resultando numa base de cálculo maior que a estabelecida na Lei Complementar n. 87/96 e, por consequência, num crédito fiscal utilizado a mais do que o previsto, caracterizando um crédito fiscal indevido, em conformidade com os artigos 56, inciso V, alínea “b”; 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII, todos do RICMS/97.

Diante do exposto, considero parcialmente subsistente a autuação no valor de R\$ 39.305,90, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Mês/Ocorrência	ICMS DEVIDO (R\$)
jan/03	1.022,99
fev/03	441,27
mar/03	1.606,27
abr/03	1.613,43
mai/03	530,53
jun/03	490,78
jul/03	692,46
ago/03	921,94
set/03	4.929,02
out/03	1.515,72
nov/03	399,01
dez/03	4.878,47
jan/04	1.784,47
fev/04	748,88
mar/04	860,81
abr/04	909,33
mai/04	940,67
jun/04	2.397,13
jul/04	6.670,63
ago/04	80,32
set/04	562,89
out/04	1.582,64
nov/04	1.933,28
dez/04	1.792,96
TOTAL	39.305,90

Por derradeiro, quanto ao caráter confiscatório da multa suscitado pelo autuado, cumpre registrar que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determinação contida no art. 167 do RPAF/BA, cabendo apenas consignar que esta tem previsão no art. 42, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0053/08-1**, lavrado contra **SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 39.305,90**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de novembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR