

A. I. N° - 206891.0018/09-0
AUTUADO - SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO,
ANTÔNIO EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA
LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET 30.03.2010

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJJF N° 0047-05/10

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. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 07/07/2009, para exigir ICMS no valor de R\$ 106.743,47, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96, em decorrência da 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.

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 171 a 183, através de advogado regularmente constituído, conforme instrumento de mandato de fl. 197.

Aduz que a fixação das bases de cálculo em operações interestaduais seguirá o disposto em lei complementar, que deve ser interpretada em conjunto, evitando distorções de sentido, como foi praticado pela Fiscalização. Salienta que não se trata, portanto, de falha no texto legal, ilegalidade ou inconstitucionalidade, sendo que o problema está na interpretação e aplicação das normas gerais pelo agente fiscal.

Com isso, diz que o que se precisa é entender o que o legislador quis dizer sobre “valor da operação” e “custo da mercadoria produzida, assim concebida 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, conforme alega, errou ao interpretar as regras do Direito. Aduz que a competência legislativa em torno do ICMS é, indiscutivelmente, estadual; nada obstante isso, a legislação tributária do Estado deve estrita obediência às regras estruturantes veiculadas por lei complementar nacional, no caso, a LC nº 87/96.

Por mais feliz que seja a redação de um dispositivo de lei, afirma, sempre haverá espaço para ambigüidades e interpretações conflitantes da norma jurídica por ela veiculada, tendo-se sempre presente que a norma jurídica é, na afortunada definição oferecida por Paulo de Barros Carvalho, *“o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito”*.

Inicia o trabalho hermenêutico pelo conceito de insumos dado pela doutrina: aquilo que é utilizado pela empresa para desenvolver suas atividades.

O conceito ofertado pelas regras do direito privado, adotadas por muitos Estados, quanto ao material secundário é aquele que, consumido no processo de indu: novo produto, como acontece com a energia, a água e o gás utilizad

Assim, considerando que a energia elétrica, a água e o gás são produção e industrialização, mas não integram fisicamente o novo p

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 nº 87/96.

Expõe o que o Estado de Minas Gerais entende por custo da mercadoria produzida, através de resposta à Consulta nº 124/98.

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

Argumenta que há no lançamento fiscal ainda uma outra questão - totalmente ofensiva ao princípio da não cumulatividade - com perdas financeiras evidentes, em que a impugnante destacaria o ICMS (por seu estabelecimento remetente) sobre a base de cálculo prevista na LC nº 87/96 e tomaria (pelo estabelecimento destinatário) crédito em montante inferior ao destacado, em razão de interpretação equivocada da Fiscalização do Estado da Bahia.

Nesse ínterim, no momento em que o Fisco deste Estado glosa o crédito legítimo, computado nas transferências apuradas nos termos do artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, homenageia a ilegalidade (vício de nulidade do lançamento fiscal), violentando ainda o princípio da não cumulatividade, disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I da CF/88, pois não permite que a empresa destinatária tome como crédito custos decorrentes de material secundário (insumos), que integraram o processo de produção e industrialização, mas não compõem fisicamente o produto novo.

E mais, no momento em que o agente fiscal interpretou de maneira equivocada os conceitos de insumo e material secundário, glosando o crédito de ICMS, acabou dando entendimento diverso a estes institutos de direito privado, violando o disposto no artigo 110 do CTN.

Assevera que se não há débito de imposto, em razão do regular creditamento apontado acima, muito menos a multa aplicada é devida, em razão de infundada glosa de crédito.

Requer a juntada de novos documentos e o “cancelamento” do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 203 a 247), inicialmente transcrevem texto que fizeram constar no corpo do Auto de Infração para fundamentar a exigência fiscal.

Ressaltam que em nenhum momento a defesa contestou os cálculos e valores constantes dos demonstrativos juntados ao processo.

Para determinar o custo de produção unitário das transferências, com base na citada Lei Complementar, procederam à divisão do custo total apurado do ano pelas quantidades produzidas informadas pelo autuado. Em seguida, confrontaram a base de cálculo consignada nas notas fiscais de transferência, item a item, mês a mês, procedendo o estorno do valor do ICMS que foi tomado a mais.

Relativamente à nulidade suscitada, rebatem dizendo que a autuação fundamentou-se em uma Lei Nacional – LC 87/96 -, e todos os entes tributantes devem rigorosa obediência ao que está prescrito no seu art. 13, §4º, II.

No mérito, discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”, da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como sobre o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96, que TRATA da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Afirmam que - de acordo com os citados dispositivos - a base de cálculo do ICMS é determinada pela mencionada LC, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II 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 titi

Em seguida, transcrevem (i) decisões do STJ, a exemplo daquela c

(2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de c
Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF), e não pode ser modi

transferência de arroz para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria, entendido como custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento); (ii) decisão do processo 7002778157, do TJ/RS; (iii) decisão do STF no RE 79452/RGS e (iv) Acórdãos CJP 0210-11/04 e CJP 0340-11/06, com decisões do mesmo teor.

Ressaltam que a decisão citada no RESp. 707.635-RS cria jurisprudência de que nas transferências de estabelecimento para outro localizado em Estado diverso, a base de cálculo é a definida na LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). 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. Salienta 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 transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Demonstram que a legislação Federal apresenta normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição de elementos do custo de produção – não o custo total - para determinar aspectos de tributação), a exemplo do art. 2º da Port. 607/06 da Superintendência da Zona Franca de Manaus (SUFRAMA) e art. 3º do Decreto nº 6008/06 (IPI).

No tocante à referência a institutos de Direito Privado nas normas tributárias, tomam como pressuposto válido o fato de a LC 87/96 ter fixado taxativamente os elementos do custo de produção (matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento).

Quanto à interpretação de tais normas, mencionam doutrinadores, como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para dar supedâneo ao 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 altere os conceitos e institutos de direito privado com o fim de expandir sua competência tributária, prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências entre os entes da Federação.

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, trazendo aos autos textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definem os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção, de autoria do professor Paulo Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra e matéria-prima, em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); além de Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Por fim, pedem a procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, por suposta agressão ao princípio da não cumulatividade e ao art. 110 do CTN.

Entendo que se restar caracterizada a procedência do Auto de Infração quando do “trânsito em julgado administrativo”, nada impede o contribuinte de pleitear a restituição do indébito na unidade federada de origem, o que afasta a tese de agressão ao princípio da não cumulatividade.

No tocante à alegada violação ao art. 110 do CTN, foi a própria Lei Complementar 87/96 (de igual hierarquia) que definiu os elementos de custos a serem creditados nas transferências interestaduais, não os autuantes, que, no exercício de suas funções de dever-poder vinculado, apenas aplicaram a norma.

Portanto, fica rejeitado o pedido de nulidade, uma vez que foi obedecido através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, observadas todas as formalidades necessárias, não havendo violação ou mesmo desconformidade com o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em partic

administrativo fiscal. Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento, uma vez que desenvolvido em atividade de dever-poder vinculado da autoridade administrativa, sem que tenha sido observada qualquer ofensa a normas legais ou regulamentares.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS a título de utilização indevida de crédito, em face da aplicação de base de cálculo superior à prevista em lei complementar.

Ressalto que, ao contrário de outros tantos, em que se tomou a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, o presente levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa autuada, e na defesa não foram indicadas inconsistências nos cálculos, mas sim, de forma genérica, alegou-se que a interpretação da LC 87/96 levada a efeito pelos fiscais foi equivocada.

Com relação ao argumento de que, na melhor interpretação das normas que regem a presente situação, não há restrição regulamentar ou em lei estadual para a utilização do crédito do ICMS, verifico que, conforme o disposto no art. 93, § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/BA:

Art. 93. § 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;

(...)

Conforme ressalvado 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” da CF). 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 sendo possível, na minha concepção, interpretação de natureza extensiva.

Matéria-prima deriva do termo em latim “prim” (primeiro), é o nome dado a um material que sirva de entrada para um sistema de produção qualquer. É, em geral, toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual caracteriza obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria da autora, integrantes do novo produto - papel, etc.

Produto Intermediário ou material secundário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária, própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário.

Somente podem ser considerados como matéria-prima ou produto intermediário, além daqueles que se integram ao produto novo, os bens que sofrem desgaste e perda de propriedade, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou proveniente de ação exercida diretamente pelo bem em industrialização e desde que não co

permanente.

Do exposto, concluo que a água, o gás e a energia elétrica não podem ser considerados matéria-prima ou produto intermediário para efeito de enquadramento dos créditos permitidos na multicitada Lei Complementar.

Saliento ainda que, conforme decisão proferida pelo STJ, no REsp 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 Lei Complementar (LC 87/96) não pode ser modificado por lei estadual, e muito menos por Decisões Normativas, tendo-se em vista que são regras hierarquicamente inferiores. Caso se entenda o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma indesejável insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que foi manifestado pelo STJ (REsp 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, mão de obra, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais, conforme ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA e art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; 409-11/03, 234/12-04 e 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, já que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subseqüentes.

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 não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um valor utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com os dizeres do art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

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 tributária vigente: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênica para discordar em parte do sr. relator, cingindo-se a divergência em relação aos itens água, energia elétrica e gás. Esses componentes, no nosso entender, a partir da análise do caso concreto, se encontram albergados na definição de produto intermediário ou material secundário, fato que autoriza a inclusão dos mesmos na base de cálculo da operação de transferência interestadual entre os estabelecimentos da autuada. Em seguida, explicaremos melhor o nosso entendimento.

Conforme se pode verificar na planilha produzida pelos autuantes, à fl. 108 do presente PAF, esses elementos - água, energia elétrica e gás-, integraram o custo de produção interna da fábrica, na proporção, respectivamente de 0,02%, 0,42% e 1,16%, ou seja, foram “consumidos” no processo produtivo do café e a quantidade “consumida” tem relação direta com a quantidade produzida. Encontram-se, portanto, inseridos no conceito de custo de fabricação variável.

Por sua vez, a definição de produto intermediário, que entendem material secundário, vem sendo interpretada pelo CONSEF como direta no processo produtivo, como elemento indispensável, sem si diversos julgados desta Corte Administrativa que expressam esse ei

Cito apenas três acórdãos recentes, originários das Câmaras de Julgamento do CONSEF. Reproduzo, abaixo trechos das Decisões com o resumo da solução adotada pelo órgão julgador.

Acórdão nº 0136-11/07, proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal:

*“...tanto materiais de consumo quanto produtos intermediários, são ‘consumidos’ pelo estabelecimento (...), porém o que importa para a sua caracterização **legal** é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário, caso contrário, deve ser definido como material de consumo*

Acórdão nº 0030-12/09, da Câmara Superior:

“... A questão posta à apreciação desta Câmara Superior, por conduto do presente Recurso Extraordinário, passa, necessariamente, pela fixação de um conceito de produto intermediário, pois somente assim poderemos firmar um entendimento sobre os créditos passíveis de utilização pelo contribuinte e aqueles que não poderão ser lançados no seu conta-corrente para apuração do imposto devido no período. Essa tarefa, contudo, é bastante árdua, especialmente diante da carência legislativa disciplinando a questão.

Pois bem, como pontuou a nobre Relatora, devemos partir de um norte para definirmos o que seja produto intermediário. E o norte que geralmente se utiliza é o Parecer Normativo PROFI nº 01/81, transcrito em parte no voto vencido e do qual extraio os seguintes parâmetros de diferenciação entre os produtos intermediários e bens de uso e consumo, a saber: em primeiro lugar, deve-se analisar qual a afetação do bem no processo produtivo da empresa – se o produto fica à margem do processo produtivo, enquadra-se como de uso e consumo, sem qualquer controvérsia; se ele participa diretamente do processo produtivo, existem já chances de ser classificado como produto intermediário.

Além disso, para que um produto seja considerado intermediário para fins de utilização do crédito fiscal, ele precisa ser indispensável ao processo produtivo e desgastar-se em decorrência de sua participação na elaboração do produto final, exigindo-se, via de regra, que o produto intermediário entre em contato com o produto final, não se integrando a ele por não se tratar de insumo.

Acórdão nº 0104-12-08, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal:

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Diligência efetuada pela Assessoria Técnica – ASTEC/CONSEF comprovou que os produtos relacionados na autuação eram empregados diretamente no processo produtivo do estabelecimento, entravam em contato direto com os produtos fabricados e se consumiam em razão da utilização no processo fabril. Infrações não caracterizadas.

Na mesma direção vem se posicionando a Procuradoria Estadual da Bahia, conforme foi pontuado em uma das decisões acima transcritas. O órgão jurídico do Estado compreende que a definição de produto intermediário (material secundário), contém uma tríplice vertente: 1ª) a afetação ou participação direta do produto no processo fabril; 2ª) a sua indispensabilidade; e, 3ª) o seu consumo ou desgaste na atividade produtiva.

Postas essas premissas e concordando com o voto condutor, não tenho dúvida que legislação tributária do ICMS, composta pela Lei Complementar nº 87/96, a Lei do ICMS da Bahia (Lei nº 7.014/96) e o RICMS/Ba, estabeleceram um conceito de custo de produção restritivo ao disciplinar a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais de produtos industrializados. As expressões matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, foram inseridas de forma taxativa na lei, visando delimitar o conceito de custo de produção industrial para atender à necessidade de repartição da carga tributária do ICMS entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias.

Se a lei tributária poderia fazer essa delimitação é uma discussão que extrapola a competência dos órgãos administrativos de julgamento, posto que é vedado aos agentes da Administração deixar de aplicar norma integrante do sistema jurídico, ao argumento de violação da Constituição ou de norma de hierarquia superior (art. 167, incisos I e III, do RPAF/99).

Assim, é consenso que matérias-primas são as mercadorias ou bens diretamente incorporados ao produto final. Materiais secundários, por sua vez, são os insumos que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar obra, o trabalho humano afetado diretamente ao processo de produção. O acondicionamento compreende os itens utilizados na embalagem da unidade fabril..

Em relação ao item a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, na produção de alumínio, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à atividade de produção industrial.

Nas lides administrativas postas ao exame da instância de julgamento do CONSEF, a definição do venha a ser produto intermediário ou material secundário, sempre foi pensado em contraposição ao de material de uso ou consumo, para fins de avaliação do direito dos contribuintes em apropriar créditos fiscais do ICMS. E essa análise sempre foi feita caso a caso, a partir das situações concretas postas ao exame de intérprete / julgador.

Ora, construído o entendimento, em reiterada jurisprudência, de que produto intermediário é aquele que preenche os requisitos simultâneos da afetação, do consumo e da indispensabilidade no processo produtivo, deve o mesmo prevalecer na interpretação das outras normas que disciplinam o tributo, sob pena de contradição. Portanto, esse posicionamento deve também ser aplicável na hermenêutica das normas que disciplinam a composição da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, por uma questão de coerência lógica e jurídica, visto que o regime jurídico do ICMS é um só.

No caso em exame ficou demonstrado nos autos, nas planilhas anexadas pelos autuantes, que os itens energia elétrica, água e o gás, foram consumidos no processo produtivo e tiveram participação direta na transformação das matérias primas em produtos acabados. Logo, é legítima a inclusão dos mesmos na formação da base de cálculo da operação de transferência para estabelecimento localizado na Bahia, por se encontraram inseridos na rubrica “material secundário / produto intermediário”, constante do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, correspondente ao art. 56, V, “b”, do RICMS/97, e encontra amparo o direito do contribuinte em apropriar os créditos fiscais em relação aos mesmos.

Diante do exposto entendo que remanesce a infração fiscal de apropriação de crédito indevido tão somente no tocante às parcelas denominadas “Gasto Geral de Fábrica”, “Depreciação” e “Gasto Fixo”.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0018/09-0**, lavrado contra **SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 106.743,47**, 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, 11 de março de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA