

PROCESSO - A. I. N° 206891.0018/09-0
RECORRENTE - SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0047-05/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/12/2011

2^a CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0432-12/11

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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, no qual impugnou o Auto de Infração em lide, 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 nº 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.

A 5^a Junta de Julgamento Fiscal exarou a seguinte Decisão, transcrita abaixo, *in verbis*:

“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 o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório. O PAF está revestido de todas as formalidades necessárias, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo 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 autuado, 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 ressaltado pelos auuentes, 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 correspondam a bens do ativo 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). Constatou 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 auuentes (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 subsequentes.

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 vênia 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 do autuado. 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 entendemos ser coincidente com a de material secundário, vem sendo interpretada pelo CONSEF como aquele que tem participação direta no processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final. Há diversos julgados desta Corte Administrativa que expressam esse entendimento.

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, transscrito em parte no voto vencido e do qual extraio os seguinte 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 comprehende que a definição de produto intermediário (material secundário), contém uma tríplice vertente: 1^a) a afetação ou participação direta do produto no processo fabril; 2^a) a sua indispensabilidade; e, 3^a) 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 ao produto final. Por mão-obra, o trabalho humano afetado diretamente ao processo de produção. Por fim, material de acondicionamento comprehende os itens utilizados na embalagem das mercadorias produzidas na 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 encontrarem 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.”

A sujeito passivo ingressou com um Recurso Voluntário, no qual afirma, preliminarmente, que se adotarmos conceito de direito privado, que jamais poderiam ser distorcidos e modificados frente ao disposto no artigo 110 do CTN, no momento em que o legislador tratou das expressões “valor da operação” e “custo da mercadoria produzida”, assim entendida a soma do custo da

matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, quis considerar os custos diretos, com os custos indiretos, incluindo dentre eles os materiais secundários, que não se incorporam à mercadoria, mas fazem parte do processo de produção, melhor visto no item seguinte.

Afirma que incorreu em erro a Junta de Julgamento Fiscal ao interpretar o artigo 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e considerar que os custos com gás, água e energia elétrica não se enquadram no conceito de material secundário.

Observa que o conceito adotado por muitos estados, quanto ao material secundário é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto, como acontece com a energia, a água e o gás utilizados e consumidos integralmente no processo de produção.

Salienta que no momento em que o fisco desse Estado glosa o crédito legítimo computado nas transferências apuradas nos termos do artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da LC 87/96, homenageia o instituto da ilegalidade, violentando ainda ao princípio da não-cumulatividade, disposto no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da CF/88, pois não se permite que a empresa destinatária tome como crédito custos decorrentes de material secundário (insumos), que integraram o processo de produção/industrialização.

Em relação à multa aplicada, afirma que como o trabalho fiscal não se sustenta em razão das graves falhas, há que mencionar que a multa aplicada de 60% também não se sustenta, pois o acessório segue o principal no caso em debate.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, emitiu o seu Parecer opinativo no qual solicitou diligência a fim de apurar se os itens energia elétrica, água e gás são utilizados no processo produtivo do recorrente, acrescentando que, caso reste comprovada a participação dos referidos produtos na condição de insumos indispensáveis à produção industrial, façam a exclusão dos mesmos da exigência fiscal, elaborando novos demonstrativos.

O pedido da PGE/PROFIS foi reiterado pelo CONSEF que converteu o feito em diligência.

A ASTEC realizou a citada diligência e concluiu que: os gastos com a energia elétrica, água e gás relacionados à unidade fabril participam do processo fabril da SARA LEE CAFES DO BRASIL LTDA na fabricação do café torrado e moído.

O recorrente voltou a se manifestar no processo dizendo que restou claro que a energia elétrica, gás e água devem compor a base de cálculo do ICMS e que estes são utilizados no processo produtivo. Sendo assim, requereu que seja realizada nova diligência para análise específica dos demais custos glosados pela fiscalização e que não foram objeto do Parecer de fls. 310/315.

Os autuantes voltaram a se manifestar nos autos, afirmando que o cerne da questão é saber se a energia, água e gás podem ser enquadrados como material secundário. O próprio recorrente, segundo informação fiscal (fls. 287/289), não os classifica contabilmente, pois os considera como integrantes de outros custos indiretos. As pesquisas que constam nos autos realizadas junto a diversas fontes, demonstram que não é possível enquadrar nem a energia elétrica, nem o gás e nem a água como matéria-prima ou material secundário. Juntaram alguns Acórdãos do CONSEF que versam sobre tal matéria para sustentar sua tese. Concluíram, esperando que a autuação seja mantida integralmente.

A PGE/PROFIS retorna aos autos, afirmando que dentro de uma análise do conceito “juridicizado”, com base no Parecer da ASTEC 059/2011, de produto intermediário, passível de gerar crédito fiscal, se encartam os referidos produtos glosados na autuação, porquanto são consumidos e vinculados ao ciclo de produção. Portanto, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, de modo a excluir da autuação a glosa dos créditos pertinentes a energia elétrica, o gás e a água.

VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, pude constar que se trata de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, ora recorrente, contra Decisão de 1ª Instância que julgou procedente o Auto de Infração 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.

De acordo com o Auto de Infração, o recorrente utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federativa de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos. Após a defesa inicial do recorrente, a 5ª JJF exarou Decisão, não unânime, pela procedência do Auto de Infração em epígrafe.

Da análise de toda documentação acostada aos autos, constato, no que tange a preliminar de nulidade arguida pelo recorrente, que não cabe guarida tal argumento, haja vista que não vislumbro qualquer vício que possa inquinar de nulidade o Auto de Infração e os procedimentos fiscais adotados, garantindo o direito à ampla defesa e ao contraditório. O presente processo administrativo fiscal está revestido de todas as formalidades legais, não incorrendo em qualquer violação aos princípios inerentes ao processo administrativo fiscal.

No mérito, o recorrente reiterou o entendimento de que a energia elétrica, a água e o gás participam e são consumidos no seu processo de produção/industrialização, além de serem indispensáveis ao processo fabril e, portanto, devem ser considerados na base de cálculo do ICMS. A PGE/PROFIS em seu Parecer opinativo se manifestou, no sentido de solicitar uma diligência à IFEP COMÉRCIO para apurar se a água, a energia elétrica e o gás integram o processo de produção dos produtos que foram transferidos pelo recorrente para suas filiais no estado da Bahia.

Como relatado, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu acatar a solicitação da PGE/PROFIS (fl.283), no sentido de converter o processo em diligência à IFEP COMÉRCIO.

Cumprida a diligência, a IFEP se manifestou (fls. 287/289) alegando que água, energia elétrica e gás não podem ser enquadradas como matéria prima ou material secundário, à luz do que preceitua as normas contábeis e afins, e, para corroborar sua linha de argumentação, traz à baila dados de pesquisa consignados às fls. 228/231 dos autos. O recorrente inconformado com o resultado da diligência, veio aos autos protestar nos termos constantes às fls. 293/297 dos autos.

A PGE/PROFIS ao ser científica do teor da diligência e da manifestação do recorrente, interpõe solicitação de nova diligência, desta vez à ASTEC, por entender que o teor da diligência elaborada pela IFEP COMÉRCIO não foi capaz de *“dirimir a questão posta na diligência sugerida pela PROFIS e acatada pela e. 2ª CJF”*. No seu entendimento, o objetivo da diligência não é contestar a legislação vigente, mas confirmar a afetação dos produtos água, gás e energia elétrica no processo produtivo do autuado e, desse modo, se adequar ao previsto no art. 13, parágrafo 4º, II da LC 87/96.

Mais uma vez, a 2ª CJF, na busca incessante da verdade material e da justiça fiscal, decidiu acatar a sugestão da PGE/PROFIS (fl.303/304) no sentido de converter o processo em diligência à ASTEC/CONSEF para esclarecimentos deste órgão especializado acerca da efetiva utilização da energia elétrica, gás e água no processo produtivo dos produtos transferidos pelo recorrente, principal fulcro da controvérsia.

O resultado desta última diligência foi materializada através de um minucioso Parecer ASTEC 059/2011, exarando claro entendimento do Auditor Fiscal diligente, conforme termos constantes às fls. 310/326, de que dado a especificidade do produto, ou seja, café torrado e café moído, com base em constatação feita *in loco*, na unidade fabril do recorrente, os gastos com energia elétrica,

água e gás participam do processo fabril do recorrente. Nesta mesma esteira de entendimento seguiu a D. PGE/PROFIS, alinhando-se com o referido Parecer técnico da ASTEC. Ambos entendimentos vão ao encontro do voto divergente exarado por um dos julgadores da 5ª JJF.

Não vislumbro erro na autuação no que tange a imputação fiscal que glosou os créditos utilizados pelo recorrente na composição da base de cálculo do ICMS, a saber: depreciação, gastos gerais e gastos fixos, gerando uma base de cálculo superior a prevista na LC 87/96, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o previsto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA. Restando demonstrado pela 5ª JJF a procedência do lançamento de ofício, para os componentes acima expostos.

Contudo, no que tange a **energia elétrica, gás e água**, como bem asseverou o nobre julgador da 5ª JJF em seu voto divergente, tais componentes integram o custo de produção interna da fábrica, em percentuais variáveis, sendo, portanto, usados no processo produtivo do café e a quantidade “*consumida*” tem relação direta com a quantidade produzida. Enquadram-se assim no literal conceito de custo de fabricação variável.

Tal linha de entendimento diverge da Decisão vencedora que emanou do Acórdão da 5ª JJF. É neste entendimento divergente, que vai ao encontro da tese do recorrente, que reside a principal controvérsia da lide e que resultou na diligência deferida pela 2ª CJF.

Todavia, entendo que o resultado, minucioso e claro, da diligência realizada pelo Auditor diligente, nos termos contidos no Parecer ASTEC 059/2011 (fls. 310/326) não deixam dúvidas de que tais componentes constituem-se, indubitavelmente, elementos físicos indispensáveis à produção fabril dos produtos do recorrente, ou seja, café torrado e moído.

Ora, isto implica, na consolidação de meu convencimento de que tais componentes integram o processo fabril das mercadorias transferidas, de forma indissociável e indispensável, o que exige o necessário afastamento legal da imputação fiscal que deixou de considerar tais componentes, ou seja, **energia elétrica, água e gás**, como integrantes da base de cálculo nas transferências interestaduais lançados pelo recorrente, quando considerou os custos na formação da base de cálculo das mercadorias industrializadas (café moído e torrado) transferidas da sua matriz, em São Paulo, para filial no Estado da Bahia.

Assim sendo, para evitar maiores delongas, concluo, com base em tudo quanto exposto, à luz dos documentos acostados e da legislação aplicável, que se deve manter na composição da base de cálculo os custos de energia elétrica, gás e água, contidas no lançamento fiscal, votando pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, alinhando-me assim com o entendimento da D. PGE/PROFIS.

VOTO VENCEDOR

Com a devida *vénia* discordo do voto proferido pelo ilustre Conselheiro Relator.

Não merece reparo a Decisão recorrida.

Assinalo que embora o Auditor Fiscal diligente, ao elaborar o parecer ASTEC nº 059/2011, tenha citado, dentre outros pontos, que energia elétrica, gás e água participam do processo produtivo do remetente dos produtos objeto da autuação, isto não significa, em absoluto, que os custos correspondentes estejam inseridos na previsão normativa contida no inciso II do §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96. Indica apenas que são custos gerais de produção. E entre estas duas situações, ou seja, tratar-se de custo geral de produção, e tratar-se de valor que pode ser inserido na base de cálculo da mercadoria para efeito de transferências interestaduais, há uma significativa diferença.

O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0250-11/09, CJF nº 0251-12/10,

CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a 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.

Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários. Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se 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 para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República – essa Lei Complementar segregou, para efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.

Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infra-constitucional assim 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.

Consoante exposto, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que:

Constituição da República:

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.

Por conseguinte, ao contrário do que argumenta o sujeito passivo nos autos deste processo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, §8º, inciso 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 tal Lei Complementar:

Lei Complementar nº 87/96:

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

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

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

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 a lei complementar, no presente caso, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, cujo alcance não pode ser modificado por lei estadual, nem por Decisões Normativas, tendo em vista que estas são normas hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entendesse o contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, o que geraria insegurança jurídica, tal como também já abordado na Decisão de Primeira Instância.

Ressalto 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 normativos (artigo 2º da Portaria 607/2006 da SUFRAMA; artigo 3º do Decreto 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 210-11/04; CJF nº 409-11/03 e CJF nº 340-11/06.

Do exame de toda a documentação constante dos autos deste processo, 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, nas operações objeto desta lide, incluiu, na base de cálculo do imposto a recolher, valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário, nem acondicionamento, únicos itens previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da multicitada Lei Complementar nº 87/96.

Este procedimento resultou na determinação, nas operações em foco, de uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na LC 87/96 para o estabelecimento remetente, e um crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto no estabelecimento destinatário, localizado no Estado da Bahia, situação que se caracteriza como utilização indevida de crédito fiscal, tal como corretamente apurado pelo Fisco deste Estado.

A título de demonstrar, mais uma vez, a continuidade do entendimento esposado por este Conselho de Fazenda na matéria em fase de Recurso Voluntário, transcrevo recentíssimo voto objeto de Acórdão em decisão unânime, sobre matéria idêntica, no qual figura também como recorrente a empresa que interpôs o ora em apreciação Recurso Voluntário. O voto foi proferido pelo ilustre Conselheiro Fábio de Andrade Moura, no Acórdão CJF nº 0312-11/11, em sessão de 13/10/2011. Naquele voto assim se expressa o digno Conselheiro Relator:

"PROCESSO - A. I. N° 206891.0015/10-4
RECORRENTE - CIMENTO SERGIPE S/A - CIMESA (CIMENTO POTY)
1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0312-11/11

Consoante relatado, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal refere-se à base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados entre estabelecimentos do mesmo titular, que, por força do art. 146, III, "a", da Constituição Federal, foi definida pela Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 13, parágrafo 4º, II, estabelece:

"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;".

O dispositivo é claro e, a meu ver, não comporta interpretação extensiva de modo a incluir no custo de produção outras rubricas não especificadas, sob pena de se inserir um subjetivismo indesejável na definição da

correta base de cálculo da operação, além do risco de ficar a cargo do contribuinte decidir a que Estado da Federação recolherá a maior parte do imposto devido.

A limitação imposta na legislação vigente, ao revés do quanto sustenta o recorrente, não representa violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a Lei Complementar, na verdade, restringe as rubricas que podem ser consideradas na apuração da base de cálculo nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade, reduzindo, por conseguinte, a carga tributária a ser suportada pelo estabelecimento de origem. O crédito será equivalente ao débito calculado de acordo com a regra da Lei Complementar nº 87/96, o que, ao revés de violar a não-cumulatividade, realiza tal princípio.

Transportando para o caso concreto a norma do art. 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, pode-se constatar que o sujeito passivo incluiu na base de cálculo das operações de transferências oriundas de estabelecimentos fabris da mesma titularidade dos destinatários valores indevidos, relativos a combustíveis, material de manutenção, refratários, serviços de manutenção, fretes, aluguéis, arrendamentos, prêmios de seguros, comunicações, contribuições, doações, relações públicas, publicidade, depreciação, amortização, exaustão etc. Saliente-se que essas rubricas não foram impugnadas pelo sujeito passivo, muito menos foram trazidos aos autos elementos probatórios capazes de infirmar o trabalho realizado pelos autuantes, no particular.

Pois bem. Ao agir dessa maneira, inserindo valores indevidos na base de cálculo das operações de transferência, o sujeito passivo acabou por impor ao Estado da Bahia a absorção de um crédito inflado, superior ao efetivamente devido, rendendo ensejo à incidência do art. 93, do RICMS, in verbis:

"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:

I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;

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".

É importante ressaltar que a tese recursal de que não incide ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade é impertinente para a presente acusação de utilização indevida dos créditos oriundos dessas operações de transferências. Isso porque, uma vez se concluindo pela não incidência do ICMS em tais operações, todo o valor lançado a crédito pelo sujeito passivo seria indevido, a teor do §1º, do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, in verbis:

"§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".

Além disso, por mais que não se desconheça o entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula nº 166, do Superior Tribunal de Justiça, a tributação incidente nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade serve para viabilizar a repartição de receitas entre os Estados federados de origem e de destino dos produtos transferidos, ficando posteriormente anulada a exigência tributária em virtude do lançamento a crédito do imposto recolhido.

Registre-se, ainda, que a norma prevendo a incidência de imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade está vigente (art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96), não cabendo a este Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação, por força do art. 167, III, do RPAF/99.

Com relação à multa aplicada, trata-se de penalidade prevista na legislação tributária vigente, não cabendo a este Conselho de Fazenda relativizar a sua aplicação por suposta violação ao primado da razoabilidade ou não confisco, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99. O pedido de redução da multa imposta, por se tratar de penalidade incidente sobre descumprimento de obrigação tributária principal, deverá ser formulado perante a Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, atendidos os requisitos do art. 159, do RPAF/99.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto."

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0018/09-0**, lavrado contra **SARA LEE CAFÉS DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiro(as): Osmira Freire de Carvalho Ribeiro da Silva, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto à aplicação da multa na infração 3) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, José Antonio Marques Ribeiro e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – VOTO VENCEDOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS – REPR. DA PGE/PROFIS