

PROCESSO - A. I. N° 206891.0002/12-6
RECORRENTE - DANONE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0217-01/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02/05/2013

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0090-12/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não acatado o pleito recursal para que os gastos com quebras e perdas, depreciação e energia elétrica sejam contemplados na formulação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, tendo em vista que, embora seja permitido legalmente o uso de crédito fiscal de ICMS nas entradas de energia elétrica utilizada no processo produtivo, não se pode caracterizar tais rubricas, à luz da legislação e da Ciência Contábil, como materiais secundários. Rejeitadas a preliminar de nulidade suscitada. Decisão unânime. Não acolhida à decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1^a Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 31/01/12, para exigir ICMS no valor de R\$409.878,63, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2007.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

“O sujeito passivo, por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/07 a 15/02/07), o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

O primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é o marco inicial previsto pelo art. 173, I do CTN; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

Tratando-se de lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, §4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, consoante art. 107-B da Lei nº 3.956/81 que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

[...]

§5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, ao ser fixado prazo para homologação do lançamento pela legislação tributária do Estado da Bahia, não pode ser arguida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. É patente que no lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEB, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/07 a 15/02/04 só serão atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/13. Sendo assim, não há como acolher as arguições de decadência do autuado fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

No mérito o Auto de Infração, traz a exigência de ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Depois de compulsar as peças processuais, verifico que, na situação presente, os autuantes, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo autuado, fizeram a exclusão de valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, por item de mercadoria e por documento fiscal, os quais foram devidamente demonstrados mediante planilhas que discriminam a composição e a origem da base de cálculo acostadas aos autos e de pleno conhecimento do autuado.

O eixo central da argumentação defensiva gravita em torno da concepção de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente da ciência da contabilidade e deve abranger amplamente a rubrica da Contabilidade de Custos “custo de produção” que compreende, em sua essência, o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível. Reforça ainda o sujeito passivo seu argumento, registrando que cumpriu o quanto estatuído pela legislação tributária dos Estados de onde se originaram as transferências, ora em lide.

Logo, claramente se depreende que a discussão trata tão somente da base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls.13 a 26.

Convém salientar que se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, existem regras específicas determinadas na Lei Complementar 87/96. Ademais é patente que a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, de Minas Gerais ou da Bahia. Se ao alvedrio de cada ente Federado fosse permitido cunhar sua interpretação à LC 87/96, acorde seus interesses, a insegurança jurídica se instalaria com prejuízos ao pacto federativo. Surgindo, assim graves conflitos entre as autônomas unidades federativas envolvidas e evidentes prejuízos àquelas unidades que se caracterizam como consumidoras, na medida em que terão que arcar com créditos superestimados, relativos a débitos que originaram receitas para os Estados produtores. Assim, cumpre a Lei Complementar 87/96 seu papel de promover um tratamento equânime uniformizando o imposto em todo o território nacional, evitando os indesejáveis conflitos tributários entre tais entes federativos.

Portanto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar. Assim, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como é sabido, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro, mesmo que tenha agido em cumprimento à orientações dadas pelas próprias administrações dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Por dimensionar a obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal, a base de cálculo se configura aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário.

Nas operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber 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”).

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.*

Neste contexto, lógico e legalmente concatenado, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional, que por seu turno remete à Lei Complementar, que delimitará de forma expressa linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional.

A base de cálculo das operações interestaduais de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é

[...]

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

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

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

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

Como nitidamente se depreende da intelecção do dispositivo supra reproduzido, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa o custo da mercadoria produzida é expressamente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não comportando qualquer interpretação prejudicial a qualquer dos entes federados envolvidos.

Sendo 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, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, §4º, da Lei Complementar 87/96 é específico e restritivo não admitindo qualquer outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Nestas circunstâncias, os demais gastos incorridos com manutenção, depreciação, amortização, energia elétrica, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências os itens que não se enquadram nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Em relação aos gastos com energia elétrica, o pleito do autuado para que sejam incorporados à base de cálculo nas transferências interestaduais, ora em questão, não deve prosperar, pois não considero a energia elétrica integrante de qualquer um dos elementos de custo expressamente demarcados na Lei Complementar 87/96. Comungo com o entendimento prevalente e consolidado emanado das decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos Nºs CJF 0250-11/09, 0251-12/10, 0436-12/11, 0312-11/11, 0082-12/12.

Com relação à alegação da defesa de suposta ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, não vislumbro afronta alguma, haja vista que a imposição de delimitação pela Lei Complementar nº 87/96, ao contrário do insinuado pelo autuado, não se configura 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, concretiza tal princípio.

No tocante ao pedido de exclusão da multa sob o fundamento da inexistência de dolo, fraude ou simulação, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42 e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência tal, exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, ao teor do art. 159, RPAF-BA.

Ademais, em relação à solicitação de exclusão dos juros, do mesmo modo não pode prosperar a pretensão do sujeito passivo por falta de previsão legal, tendo em vista que o inciso II, do §2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 - COTEB expressamente determina a atualização dos débitos tributários pela taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para cobrança e cálculo dos juros moratórios, inexistindo qualquer previsão para desoneração ou relevação.

Quanto ao pedido para que as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam enviadas para o endereço profissional do patrono do autuado na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador – BA, CEP 40 010-000, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. No entanto, observo que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, suscitando a decadência do débito relativo ao período anterior a 15/02/07, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Alega que não houve dolo, fraude ou simulação, recolheu valores referentes ao ICMS durante o período alcançado por esta autuação e está sendo cobrado o imposto por recolhimento a menos, não podendo ser aplicado, portanto, o artigo 173, inciso I, do CTN.

Prosegue argumentando que o tema decadência passou a ser matéria exclusiva de Lei Complementar, editada pelo Legislativo Federal, conforme o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal (no caso, o Código Tributário Nacional), conforme a jurisprudência das Cortes Superiores deste país (em especial a Súmula nº 8 editada pelo Supremo Tribunal Federal), não podendo a legislação estadual (Código Tributário do Estado da Bahia) estabelecer regras que contrariem as normas gerais previstas na Constituição Federal e no CTN.

Conclui que “é desprovida de força vinculante a norma contida na legislação estadual da Bahia perante a existência de norma geral de decadência prevista em lei complementar”, devendo ser extirpados deste Auto de Infração os débitos compreendidos entre janeiro e fevereiro de 2007.

No mérito, alerta que não deseja a não aplicação do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, mas a sua correta interpretação à luz das diretrizes emanadas pela legislação contábil em razão da falta de clareza e taxatividade do citado dispositivo legal.

Menciona que o Decreto-lei nº 1598/77, em seu artigo 13, § 1º, dispõe como sendo custos de produção: “o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção, o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção, os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção, os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção”.

Diz que utilizou os critérios acima especificados, salientando que, a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extraír uma fórmula exata de custo de produção industrial na qual se encaixe todo o universo de contribuintes, devido às peculiaridades de cada uma das atividades econômicas por eles exercidas, cabendo ao Fisco verificar apenas se os princípios e a metodologia da contabilidade de custos foram observados na elaboração de tal sistema.

Em seu caso, afirma que acresceu, ainda, ao custo de produção o valor das quebras e perdas razoáveis e da depreciação, de acordo com o artigo 46, inciso V, e artigo 57, § 7º, da Lei nº 4.506/64.

Acrescenta que o Professor Eliseu Martins, em sua obra Contabilidade de Custos, Ed. Atlas, 1996, ensina que o custo industrial a que a Lei Complementar nº 87/96 se refere é definido por oposição, podendo-se dizer que os custos de produção são todos aqueles necessários para que o produto esteja pronto para a venda.

Desse modo, entende que a enumeração de componentes do custo de produção, presente no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativa, mas meramente exemplificativa e o que deve prevalecer, para delimitar a base de cálculo do ICMS, é o custo contábil de produção efetivo, ou seja, tudo o que contribui para a formação do saldo dessa “conta contábil”.

Ressalta que o Estado de São Paulo chancelou tal interpretação como a mais correta por meio da Decisão Normativa CAT nº 05/05 concluindo que os custos das mercadorias deveriam ser apurados pelo contribuinte em atenção aos critérios contábeis pertinentes ao seu tipo de atividade.

Aduz que, no caso vertente, há uma situação excepcional, pois, em tese, não deveria haver incidência do ICMS, não fosse o cuidado do legislador com a manutenção da divisão de arrecadação entre os Estados de origem e destino e, portanto, no lugar do “valor da operação” (que inexiste), foi eleito o “custo de produção”, para os casos em que o próprio contribuinte produz os bens transferidos, apenas para servir de sinais indicativos da riqueza movimentada em cada operação.

Alega que a interpretação dada pelas autoridades lançadoras e pela Junta de Julgamento Fiscal não é compatível com o contexto sistêmico em que se inclui o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, uma vez que a leitura desse dispositivo de maneira taxativa faria ruir toda a lógica de incidência do ICMS, que é a de tributar a expressão econômica da circulação de mercadorias e serviços.

Ao cabo desse raciocínio, diz que se esvaem quaisquer dúvidas a respeito da interpretação do mencionado dispositivo legal, que deve privilegiar o custo de produção composto não apenas de mão-de-obra, matérias-primas, materiais secundários e acondicionamento, como também, obrigatoriamente, de outras parcelas que as normas contábeis e a legislação societária indiquem como sendo integrantes dessa grandeza contábil.

Prosegue aduzindo que a própria legislação do ICMS do Estado da Bahia suporta a interpretação da expressão “custo de produção” de maneira técnica, ou seja, de modo a abranger todos os seus componentes contábeis, quando:

1. o artigo 938, inciso IV, alínea “a”, do RICMS/97 define o que é custo de produção, para fins de arbitramento: “*o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação*”;
2. o artigo 56, inciso IV, do RICMS/97 define a base de cálculo nas transferências internas efetuadas entre estabelecimentos de mesmo titular como sendo “*o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento*”.

Em vista do que foi aduzido, conclui que resta cabalmente demonstrado que a correta interpretação do artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96 relaciona-se ao custo de produção apurado de acordo com as normas contábeis e societárias, o que confirma a lisura de seus procedimentos.

Ainda que se admitisse a glosa pretendida pela autuação, o que admite apenas a título argumentativo, afirma que os créditos decorrentes da aquisição de energia elétrica empregada no processo industrial foram legitimamente aproveitados, tendo em vista que material secundário é todo material consumido integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto. Pleiteia que os gastos com energia elétrica sejam contemplados na formulação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais.

Aponta a existência de erro material cometido pelos autuantes no momento da aplicação da alíquota para cálculo do imposto exigido, que deveria ser de 7% em relação às mercadorias procedentes dos Estados de São Paulo e Minas Gerais, de acordo com a Resolução do Senado Federal nº 22, e não, 17% como indicado na autuação.

Finaliza pedindo o provimento do Recurso Voluntário para cancelar a exigência fiscal e que as intimações passem a ser realizadas, exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome do advogado Marcelo Neeser Nogueira Reis, inscrito na OAB/BA sob o nº 9.398, com endereço profissional na Av. da França, nº 164, Sala 11, Ed. Futurus, Comércio, Salvador, Estado da Bahia, CEP 40010-000.

A PGE/PROFIS opinou pela rejeição da preliminar de decadência, ao argumento de que o “*art. 107-B do COTEB fixa expressamente o ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador como marco temporal limítrofe para constituição do crédito tributário, sendo tal dispositivo normativo ancorado na ressalva prevista no art. 150, § 4º do CTN, em espécie o excerto ‘Se a lei não fixar prazo à homologação’*”.

No mérito, aduz que o custo de produção está disciplinado de forma taxativa no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto à energia elétrica, argumenta que a nomenclatura “material secundário” aportou no ordenamento jurídico por meio do Convênio ICMS 66/88, sendo repringido pela Lei Complementar 87/96, não havendo nenhuma expressão similar no CTN ou na Constituição Federal de 1988, havendo, por conta da vaguidade semântica do termo, forte discussão entre os Estados sobre o caráter taxativo ou exemplificativo da norma.

Afirma que o conceito jurídico indeterminado possui duas zonas circundantes ao seu núcleo conceitual: uma zona de certeza (negativa ou positiva) e uma zona de incerteza. Quanto à zona de certeza, entende que se faz necessário determinar o que é ou não material secundário e, quanto a isso, pode-se afirmar com segurança que as outras referências conceituais estabelecidas na norma citada (matéria-prima, mão-de-obra e acondicionamento) não são materiais secundários.

Prossegue dizendo que se pode definir o termo matéria-prima como “*todo material que está agregado no produto e que, portanto, é empregado na sua fabricação, tornando-se parte dele, enquanto, doutro lado, insumo é qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado tipo de produto, mas que não, necessariamente, faça parte dele*

Diz que se poderia inferir a definição de material secundário, “*como todo material utilizado na produção de determinado produto, mas não agregado ao produto final*”, mas que esse raciocínio simplista deve estar atrelado “*a uma circunstância determinante no arquétipo constitucional do ICMS, qual seja, a não-cumulatividade*”.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS e afirma que “*a técnica de compensação do regime do crédito físico é a modelagem natural da não-cumulatividade no nosso ordenamento jurídico, sendo o regime do crédito financeiro um verdadeiro benefício fiscal para redução da tributação na cadeia de circulação e produção de bens*”.

Transcreve a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e salienta que aquele Tribunal vem sufragando o entendimento de que:

1. a norma que estabelecia a restrição ao uso do crédito financeiro, no antigo Convênio 66/88 não era constitucional;
2. não há constitucionalidade na lei estadual que veda o crédito financeiro, concluindo que esse tipo de crédito tem sede em lei e não na Constituição Federal, do contrário a lei estadual é que seria constitucional;
3. a Constituição Federal, por si só, não adotou o regime de crédito financeiro.

Por fim, conclui “que se faz impossível definir aprioristicamente e genericamente o que se emoldura na expressão semântica ‘material secundário’, sendo necessário o estudo caso a caso das operações objeto da incidência do ICMS, tendo sempre como norte a técnica da não-cumulatividade, sob pena de ferimento ao pacto federativo”.

Resume seu pensamento, afirmando que “somente a energia elétrica que participasse do processo de fabricação, na condição de ser consumida ou integrada ao produto final, como elemento indispensável à sua composição, geraria direito ao crédito”, não se verificando “nos autos a efetiva delimitação do montante da energia elétrica utilizada no processo industrial, não havendo como conceder o crédito in totum abrangendo, inclusive, a energia utilizada em áreas não ligadas ao processo industrial”.

VOTO

Entendo que não se vislumbra a decadência suscitada pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional (CTN), cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação repetida no artigo 107-B do Código Tributário Estadual (COTEB), aprovado pela Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, ao qual não cabe a este órgão julgador negar vigência, nos termos do artigo 167 do RPAF/BA:

“Art. 107-B

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.” (grifos não originais)

Além disso, a Lei nº 3.956/81 (COTEB) estabelece, no artigo 107-A, inciso I, que “O direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

Sendo assim, o prazo legal para a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos em 2007 se esgotaria em 31/12/12. Como este Auto de Infração foi lavrado em 31/01/12, não se encontravam decaídos os débitos relativos aos fatos geradores apontados na peça recursal.

Por outro lado, a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008 e publicada no DOU de 20/06/2008 – declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Enquanto não houver o pronunciamento específico do citado Tribunal, há de se entender que a referida Súmula não se aplica ao ICMS, embora ressalte que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, diante das seguintes razões:

1. a posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, por meio do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 8 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial comungando com o apresentado pelo recorrente;
2. o entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, mediante o Parecer CFS nº 02/2008;
3. o despacho exarado pelo Procurador Geral do Estado da Bahia, datado de 03/11/11, em resposta a Consulta por mim formulada, quando titular do cargo de Presidente deste Conselho de Fazenda Estadual, manifestando-se pela necessidade de elaboração de “minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º, do COTEB, com o propósito de afastar a

divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Também não acolho o argumento de que teria havido “erro material” e consequente cerceamento de defesa, porque o valor lançado teria sido calculado à alíquota de 17%, pois, consoante se observa dos demonstrativos acostados aos autos, os autuantes apuraram o montante de crédito indevidamente utilizado pelo sujeito passivo a partir da análise do custo de produção apresentado no curso dos procedimentos de fiscalização, fazendo incidir a alíquota correta de acordo com a procedência das mercadorias (no caso, 7%).

O valor do crédito fiscal que os prepostos fiscais julgaram indevido, foi indicado no referido demonstrativo e corresponde exatamente ao montante de imposto lançado na peça exordial da autuação. Esclareço que a utilização da alíquota de 17% decorre de uma imposição do sistema emissor do Auto de Infração, não caracterizando cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, uma vez que os demonstrativos que integram a autuação revelam, com clareza, a metodologia aplicada pelos autuantes para apurar o montante de crédito supostamente utilizado de forma indevida. Inexiste, portanto, o vício alegado pelo sujeito passivo quanto à alíquota e à base de cálculo do presente Auto de Infração, razão pela qual deixo de acolher a preliminar de nulidade.

Não obstante isso, com o objetivo de evitar futuras alegações de nulidade, sugiro aos autuantes que esclareçam, no corpo do Auto de Infração, como foi apurado o ICMS e a razão pela qual a alíquota de 17% está sendo indicada no lançamento de ofício.

No mérito, verifico que o crédito tributário que se pretende constituir refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao devido relativamente às operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, irregularidade apurada pelos auditores fiscais a partir da verificação de que a base de cálculo utilizada pelos estabelecimentos remetentes de outros Estados foi apurada em desacordo com as normas constantes da Lei Complementar nº 87/96.

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal proferiu, recentemente, julgamento em processo oriundo de Auto de Infração lavrado contra outro contribuinte, mas em situação idêntica, no Acórdão CJF nº 0184-11/12, com voto da lavra do Conselheiro Fábio de Andrade Moura. Dessa maneira, valho-me de alguns excertos do voto exarado, porque espelham o meu entendimento a respeito da matéria:

“Por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar definir os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos, inclusive do ICMS. Logo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, sendo o remetente fabricante das mercadorias transferidas, deve ser aplicada a base de cálculo prevista no art. 13, parágrafo 4º, II, da Lei Complementar 87/96, segundo o qual:

“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.

Nesse contexto, é forçoso concluir que a legislação dos outros Estados da Federação não vincula o Fisco baiano, seja porque seu âmbito de atuação restringe-se ao território do ente político que a editou, seja porque em manifesto confronto com a disposição contida na Lei Complementar do ICMS.

Outrossim, a Decisão proferida pelo Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT 05/05) não tem aplicabilidade no território baiano, nem poderia ter sido utilizada pelo recorrente para as operações interestaduais, cuja base de cálculo, repita-se, é fixada por intermédio de Lei Complementar específica, in casu a Lei Complementar nº 87/96.

Transportando a norma complementar para o caso concreto, 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 amortizações, depreciações, reparos, manutenções, outras despesas, fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação etc. Saliente-se que essas rubricas foram expressamente reconhecidas pelo sujeito passivo em seu Recurso voluntário.

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”.

Por oportuno, é válido registrar que a argumentação do sujeito passivo, quanto à finalidade da norma da Lei Complementar 87/96 que delimita a base de cálculo nas transferências interestaduais, longe de respaldar a improcedência do lançamento tributário, serve para confirmar a sua procedência. Isso porque, se o objetivo da norma é promover repartição de receita entre os Estados envolvidos na operação, a utilização de base de cálculo superior acaba por comprometer tal repartição de receitas, impondo ao estado de destino a absorção de um crédito superior ao efetivamente devido.

Em outras palavras, a liberdade para composição da base de cálculo nas operações de transferência representa fomento à guerra fiscal, e não medida de combate a esse problema tão nefasto ao desenvolvimento equânime dos Estados da Federação.

O mesmo ocorre com a diferenciação feita pelo sujeito passivo entre insumo e matéria-prima, dizendo que o primeiro é mais amplo e engloba todos os materiais necessários ao processo produtivo, consumidos ou empregados, direta ou indiretamente.

Ora, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, §4º, II, estabelece que a base de cálculo nas transferências de mercadorias industrializadas pelo remetente, entre estabelecimentos de mesma titularidade, deve corresponder ao custo de produção, assim entendido a soma da matéria-prima, da mão-de-obra, do material secundário e do acondicionamento. A norma faz referência à matéria-prima, conceito mais restrito, segundo o próprio recorrente, e não a insumo, grupo a que pertencem as diversas rubricas que o sujeito passivo confessou ter utilizado na composição da base de cálculo. Se a Lei fala em matéria-prima, e não em insumo, não poderia o sujeito passivo ter violado a disposição expressa para incluir rubricas que não se enquadram no conceito de matéria-prima.

(...)

Transcrevo, ainda, um trecho do voto proferido no mesmo sentido pela então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJF nº 0176-11/12:

“Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

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

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

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

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

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº. 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada, por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, não havendo, assim, que se falar em nulidade da autuação, como alega o recorrente.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

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

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, incluindo como custo de produção, rubricas outras que não são exatamente as dispostas na lei complementar multicitada, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glossa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97, abaixo transcrito:

“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”.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glossa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

(...)

No mesmo sentido, foram proferidas diversas outras decisões deste Conselho de Fazenda Estadual, inclusive contra este mesmo recorrente, podendo ser citados, ainda, os Acórdãos CJF nºs 0072-11/12, 0082-11/12 e 0371-11/12.

Deixo de acatar, por fim, o pleito recursal para que os gastos com quebras e perdas, depreciação e energia elétrica sejam contemplados na formulação do custo de fabricação nas transferências interestaduais, tendo em vista que, embora seja permitido legalmente o uso de crédito fiscal de ICMS nas entradas de energia elétrica utilizada no processo produtivo, tais rubricas, à luz da legislação e da Ciência Contábil, não podem ser caracterizadas como materiais secundários.

Saliento que não há nenhum óbice a que as intimações também sejam dirigidas à procuradora do recorrente no endereço constante do Recurso Voluntário, entretanto, o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, a teor do artigo 108 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE I (Nulidade do Auto de Infração)

Peço vênia à Relatora para discordar da sua decisão quanto à matéria que envolve a nulidade do Auto de Infração, referentemente ao preenchimento da peça vestibular, especificamente quanto

aos cálculos que envolvem a alíquota do imposto e a correta indicação do valor do imposto que se exige.

O Sujeito Passivo, na sua peça de insurgência argui a nulidade do Auto de Infração suscitando a existência de “erro material” que, em última análise, implicaria em cerceamento ao seu direito de defesa. Esclarecendo, registra que o valor lançado teria sido calculado à alíquota de 17%, conforme se observa dos demonstrativos acostados aos autos, onde foi apurado o montante de crédito indevidamente utilizado a partir da análise do custo de produção apresentado no curso dos procedimentos de fiscalização, fazendo incidir a alíquota de 7%, o que seria a correta, observada a procedência das mercadorias.

Especificamente quanto à nulidade suscitada em razão da indicação no Auto de Infração da alíquota de 17% quando todo o cálculo foi feito com a alíquota de 7%, entendo que assiste razão à Recorrente. De fato, há motivo para se contestar a subsistência da peça vestibular com o erro nela verificado.

Entendo, e tenho me posicionado no sentido de que a figura do Auto de Infração não admite qualquer tipo de rasuras, inconsistências, incongruências, etc., pois, deve espelhar, com clareza solar, os elementos da exigência fiscal, refletindo os demonstrativos fiscais que o substancia.

No caso em tela, como dito alhures, o Auto de Infração não reflete, com fidelidade os números dos demonstrativos fiscais, ainda que quanto ao valor do imposto, não existam divergências ou incorreções. Nesse sentido, poderia sim o Recorrente ser induzida a erro na interpretação da acusação fiscal e, consequentemente, conduzir as suas peças de insurgência e seus argumentos defensivos de maneira equivocada, pois, são desencontradas as informações contidas nos documentos que compõem a acusação fiscal, ainda que não se possa questionar à qualificação do Sujeito Passivo, a conduta típica, as circunstâncias do fato, valores da base de cálculo e do imposto.

Isto posto, entendendo que o Auto de Infração, como lavrado, atenta contra o direito de defesa da Recorrente, porque, indubitavelmente, põe em dúvida qual a alíquota do imposto efetivamente, voto no sentido dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, tornando NULO o lançamento de ofício.

VOTO DIVERGENTE II (Exclusão da energia elétrica na base de cálculo)

Da análise dos autos, verifico que a questão decadencial arguida pelo recorrente não se enquadra na tese do art. 150, §4º, recaindo no quanto previsto para o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Quanto à questão de tratar-se de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, a tese de não incidência de ICMS, por mim defendida, fica prejudicada, pois, o recorrente se valeu de crédito fiscal do ICMS destacado nas operações de transferências. Nesta esteira, mantenho-me coerente com outros votos de minha lavra sobre igual matéria, no sentido de que, nestes casos, não se aplica o quanto previsto na Súmula nº 166 do STJ.

Feitas estas considerações, que não afetam o acertado voto da i. Conselheira Relatora Denise Mara Andrade Barbosa, brilhantemente exposto, adentro ao cerne da questão que me levou, com a devida vénia, a divergir do seu voto.

A minha divergência cinge-se, apenas, a questão da glosa dos créditos fiscais de ICMS, atinentes ao custo de “*energia elétrica*”, mantida pela decisão de 1ª Instância e no voto da prezada Conselheira Relatora.

Ao compulsar os autos, pude constatar que os autuantes, com base nas planilhas de custos fornecidas pelo sujeito passivo, fizeram a exclusão de valores que entenderam não integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, por item de mercadoria e por documento fiscal, dentre os quais o custo da “*energia elétrica*” que integrou a base de cálculo. Tal procedimento suscitou a irresignação do contribuinte, face ao seu

entendimento, esposado desde a sua defesa, de que tal item compõe o seu “*custo de produção*” que comprehende, na sua essência, o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível.

É neste particular que divirjo do voto vencedor acima exarado, acolhendo a tese recursal, por entender que não existe nos autos nenhuma prova cabal de que o uso da “*energia elétrica*” no processo fabril dos produtos transferidos não possa integrar o seu “*custo de produção*”.

Neste diapasão, passo a tecer breves considerações acerca desta controversa matéria, que, ao meu ver, precisa ser mais aprofundada no seio deste e. Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), para se ter conseguir a desejada e efetiva verdade material nas situações fiscais que envolvam a questão do uso do crédito fiscal da “*energia elétrica*” na composição da base de cálculo do ICMS pelas empresas, devendo os doutos julgadores analisar cada caso *de per si*.

Aliás, a bem da justiça, este nobre órgão fazendário já demonstrou esta louvável preocupação ao requerer e obter da Escola Politécnica da Universidade Federal da Bahia, um criterioso e apurado Parecer Técnico acerca da participação da “*energia elétrica*” no processo fabril do metal Alumínio e suas Ligas, envolvendo as fases de laminação e a anodização.

Assim sendo, merece atenção à tese recursal da necessidade de uma criteriosa e correta interpretação do quanto previsto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que disciplina o custo de produção. Entendo que se faz necessário uma análise dos aspectos fáticos e científicos de um processo fabril para fins de se definir o que seja “*custo de produção*” e deve ser analisado caso a caso. A despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair um único, cartesiano e preciso critério acerca da determinação do chamado “*custo de produção*” no setor industrial que possa albergar, uniformemente, todo o universo de processos fabris dos mais diversos produtos industrializados.

Da uma leitura do que dispõe o Decreto-lei nº 1598/77, em seu artigo 13, § 1º, depreende-se como sendo custos de produção: “*o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção(...)*”

Nesta esteira jurídica, trago à baila considerações acerca da possibilidade legal do custo de “*energia elétrica*” como item passível de gerar crédito fiscal de ICMS, integrando assim a base de cálculo do ICMS.

É sabido que a Lei Complementar nº 87/96, já susomencionada, permitia que as empresas comerciais e industriais utilizassem o crédito integral do ICMS destacado nas faturas de energia elétrica, no entanto, sua vigência foi até 31 de dezembro de 2000 e a partir desta data, passou a vigorar a Lei Complementar nº 102/2000 e sucessivos atos complementares.

Deste modo, a utilização do crédito de ICMS restringe-se, hoje, a três hipóteses legais: a) quando for objeto de operação de saída de energia elétrica; b) quando consumida no processo de industrialização; c) quando o seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais. Para outras hipóteses a utilização do crédito vem sendo constantemente vedada.

Portanto, é condição essencial para efeito de creditamento fiscal que a energia elétrica constitua-se como matéria prima, insumo ou material secundário no processo fabril. Desse modo, trago à baila a complexa conceituação do que sejam tais expressões em grifo. Pode se conceber **matéria prima** como todo material essencial que é empregado durante o processo de fabricação de determinado produto, ou seja, que agrega-se ao produto tornando-se parte dele. Já **insumo** tem um conceito mais amplo, sendo concebido como qualquer tipo de material utilizado para a fabricação de um determinado tipo de produto, mas que, necessariamente, não faça parte integrante dele. Por sua vez, pode-se conceber **material secundário** como todo aquele utilizado no processo fabril de determinado produto, mas não agregado ao produto final. Em qualquer

destas conceituações para energia elétrica, exige-se que ela se desgaste diretamente no processo de industrialização. (grifos meus)

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, instância máxima do Poder Judiciário Brasileiro, tem-se jurisprudência formada no sentido de que não há direito constitucional assegurado ao credитamento de valores relativos à aquisição de energia elétrica, bens ou mercadorias de uso e consumo ou aqueles destinados à integração ao ativo fixo, mesmo que intermediários, que não se integrem diretamente à mercadoria circulada ou ao serviço prestado.

É de meridiana clareza que a energia elétrica pode ou não integrar o custo de produção, ou seja, existem casos em que a energia elétrica não pode ser entendida como integrante do custo de produção, a exemplo do custo da energia elétrica consumida na parte administrativa ou comercial da empresa; como também do seu custo para apenas alimentar equipamentos de proteção, ventilação e iluminação da área fabril ou mesmo para efeito de transporte mecânico de insumos, materiais secundários ou dos produtos acabados, durante determinado processo fabril.

Portanto, entendo que tal matéria é controversa, na medida em que não é simples e linear a determinação de quando a energia elétrica se integra a mercadoria circulada. Esta é a grande questão que se coloca no nosso caso em foco, inclusive não existe nos autos nenhum laudo ou parecer técnico que demonstre que a energia elétrica não foi essencial e desgastou-se em algum momento do processo fabril, com rebatimento na composição do custo de produção dos produtos ou mercadorias constantes das notas fiscais cujos créditos fiscais de ICMS com energia elétrica foram glosados pelo Fisco Estadual.

Para ilustrar, me permito tecer breves considerações técnicas, ainda que superficiais, acerca do processo fabril que envolve as mercadorias integrantes das notas fiscais de transferência, para se inferir que a energia elétrica aparece como um componente essencial e consumido no processo de fabricação destes produtos do recorrente.

Por se tratar de produtos que sofrem pasteurização e fermentação, deve-se lembrar que são submetidos a elevadas temperaturas, para, logo em seguida, serem resfriados a baixas temperaturas, em que ocorre a invariável passagem de corrente elétrica, via pasteurizadores e fermentadores, sem os quais não se tem a garantia da salubridade dos produtos alimentícios e sua conservação por certo período.

Pelos arrazoados aqui expostos, me valho do princípio basilar do direito pelo qual a dúvida deve favorecer sempre o acusado, que, no presente caso concreto, é o contribuinte. Enfim, julgo pelo afastamento da glosa dos créditos fiscais de ICMS com energia elétrica. Desse modo, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reconstituir tais créditos em favor da empresa recorrente, me alinhando com i. Conselheira Relatora no seu julgamento das demais alegações recursais.

VOTO EM SEPARADO (Preliminar de decadênciа)

Em que pese o entendimento da n. Conselheira Relatora, peço vénia para discordar quanto o não reconhecimento da ocorrência parcial da decadênciа.

O Recorrente sustentou desde sua defesa que, no caso em tela, houve a decadênciа do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram em 2007 e a autuação foi lançada somente em 31.01.2012, sendo que sua ciênciа só se deu em 16.02.2012, ou seja, cinco anos após todos os fatos geradores.

Por seu turno, para decidir sobre essa questão, é necessário fazer uma reflexão sobre a edição da Súmula Vinculante nº 08 e o Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, em decorrência da diligênciа suscitada por esta 2ª CJF.

Pois bem, diz a Súmula Vinculante nº 08, editada pelo STF:

“São inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Primeiramente ressalto que a redação dada ao verbete sumular não ajuda o intérprete a reconhecer o extraordinário alcance e dimensão dessa nova norma jurídica inserida no sistema legal brasileiro. A princípio, a referida manifestação do STF unicamente expurga do ordenamento jurídico, por vício de inconstitucionalidade, os citados artigos de matéria previdenciária. Entretanto, somente após uma leitura atenta e diante de uma reflexão profunda dos fundamentos que levaram a edição desta posição jurisprudencial importante, é que podemos entender como todo o sistema tributário nacional foi alterado de forma indelével.

Após uma análise mais apurada dos seus fundamentos, entendo que a verdadeira questão de fundo neste posicionamento do Supremo Tribunal Federal é o estabelecimento da competência legislativa e o tipo de norma legal adequada para prever a aplicação dos institutos da decadência e prescrição. Da leitura dos votos dos Recursos Extraordinários que embasaram o entendimento sumular vinculante nº 8 (RE's 556664-1, 560626-1, 559943-4, dentre outros), fica constatado com plena nitidez que o STF conclui que a prescrição e a decadência só podem ser disciplinadas por Lei Complementar de âmbito nacional, vez que são institutos gerais do direito tributário.

A ementa do Recurso Extraordinário nº 556.664/RS é lapidar e resume toda a essência da debatida Súmula, por isso, vale transcrevê-la, *in litteris*:

“EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATERIAS RESERVADAS A LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 5º DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVÍDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (RE 556664 / RS-RIO GRANDE DO SUL / RECURSO EXTRAORDINÁRIO / Relator(a): Min. GILMAR MENDES / Julgamento: 12/06/2008 / Órgão Julgador: Tribunal Pleno)” (grifo nosso)

Diante deste inequívoco pronunciamento, está claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal, via Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que **somente o CTN pode prever prazos prespcionais e decadenciais em torno de matéria tributária**, e, deste modo, não poderia o COTEB versar sobre esses assuntos, por se tratar de matérias reservadas a Lei Complementar, segundo mandamento constitucional e interpretação do Supremo.

Na inteligência dessa jurisprudência vinculante, permitir regulação distinta por parte de cada ente da federação, implicaria um verdadeiro ataque aos princípios da isonomia e da segurança jurídica. Portanto, se faz necessária que a regulação desses temas tributários tenha âmbito nacional, sob a égide de uma única norma, o CTN.

Deste modo, tecidas as considerações acerca dos reflexos advindos da decisão do STF, entendo que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial não se coaduna com o quanto disposto na própria Constituição Federal e no quanto estabelecido nos fundamentos da Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Por seu turno, também devemos analisar a ressalva do início do §4º do art. 150, de que supostamente instituiria uma permissão legal para fixação de prazo diverso de decadência em outra lei, conforme suscitou a i. Procuradora no seu parecer.

A meu ver, para solucionar essa celeuma, devemos fazer uma interpretação jurídica com referência a dois aspectos relevantes na análise desta questão: a) a de que o CTN é anterior à promulgação da Constituição Federal de 1988, ou seja, aquele Código deve se adequar aos mandamentos constitucionais e, b) a de que o entendimento esposado pelo STF, com a edição desta Súmula Vinculante, não permite o regramento de institutos gerais de direito tributário por outras normas, a não ser a Lei Complementar prevista na própria Constituição Federal, afastando automaticamente a ressalva disposta no texto original do Código Tributário, parte, que eu entendo, não fora recepcionada pela Carta Magna.

Em outras palavras, não podemos nos ater a uma interpretação literal do disposto no §4º e conceder uma permissão aos legisladores infraconstitucionais, pois, tal atitude esta em flagrante desacordo com a exegese do texto da Carta Magna e a interpretação do STF quando da expedição deste juízo Sumular. Caso contrário, não poderíamos falar em preservação da equidade e da segurança jurídica, princípios centrais e sustentadores da decisão vinculante do Tribunal Superior.

Ora, como a Súmula Vinculante declarou a inconstitucionalidade dos artigos de uma lei de natureza tributária, no caso, os art. 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tinham como fundamento de existência legal o mesmo mandamento do art. 150, §4º, primeira parte do CTN, então, *mutatis mutandis*, verificada a inconstitucionalidade dos referidos artigos por falta competência material, fica afastada a aplicação da mesma permissão legal do §4º para as outras normas de natureza tributária de todos os entes da federação, instituidora de qualquer tributo. Isso nada mais é do que uma consequência lógica/jurídica inegável e inexorável, com aplicação e abrangência em relação à lei criadora de qualquer tributo, seja a lei do ICMS, ISS, IPI, etc.

Dessa forma, salta aos olhos que para o STF não cabe a nenhuma norma, de nenhum ente federativo, instituidora de qualquer tributo, regulamentar os institutos gerais de direito tributário, reservados pela Constituição Federal ao alvitre exclusivo de Lei Complementar, de âmbito nacional.

Porém, antes de fechar o raciocínio sobre a SV. 08, é necessário fazer breves comentários em relação à Resposta da Consulta sobre o Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica, elaborada pela PGE/PROFIS, de lavra do Procurador Geral do Estado da Bahia. Quadra apontar que, infelizmente, a Resposta concedida não aborda de maneira abalizada a questão principal para a solução dessa lide. Vejo que a d. PGE não fundamenta a sua posição quanto à possibilidade da aplicação ou não do COTEB, levando-se em conta o posicionamento do STF, mas tão somente expõe uma negativa de reabertura de debate, mantendo um posicionamento antigo, sob a égide de outras luzes que não mais existem. Em outras palavras, entendo que não houve o aprofundamento e a reflexão necessários que cabem no trato da questão da decadência e da prescrição, assuntos modificados após o pronunciamento do STF.

Em que pese o zelo sempre expedido por este órgão nos debates da matéria, devido à importância da questão em si, com consequências tributárias, administrativas e políticas práticas para o Povo e o Estado da Bahia, sinto que a falta de um posicionamento fundamentado, inequívoco e suficientemente claro deixou de trazer a necessária segurança jurídica para os administrados e para os contribuintes deste Estado. Ademais, a Resposta prestada pela PGE formalmente responde à Diligência solicitada por esta 2ª Câmara de Julgamento, mas não

esclarece em nenhum aspecto, o posicionamento a ser seguido nas situações iguais esta, vivida nos autos.

Dest'arte, apreendo que a única manifestação valiosa da Resposta, exarada pelo Procurador Geral do Estado, o Srº Rui Moraes Cruz, é a indicação da necessidade de alteração do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) para afastar divergências entre este e o Código Tributário Nacional. Pela importância dessa sugestão, transcrevo tal passagem:

“Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazo estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN.”

Ora, se há necessidade de alteração, é sinal de que tal norma não é adequada para a solução e regulação das situações jurídicas tributárias realizadas dentro do Estado da Bahia! Salvo melhor inteligência, a sugestão proposta parece indicar, com grande clareza e veemência, a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que reforça a tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional, lei de âmbito nacional, consoante inteligência da Súmula Vinculante nº 08.

Nesse contexto, devo lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial, uma vez que as questões gerais de matéria tributária só podem ser dispostas em lei específica, ditada pela Constituição Federal.

Por fim, com a patente alteração de paradigma ocorrida, tenho como certa a assertiva de que não podemos mais seguir a ‘antiga’ jurisprudência desse Conselho de Fazenda, que abraçava entendimento diferente sobre a possibilidade do regramento da decadência e da prescrição. A agora, após a edição da Súmula em debate, com a legislação sob novo enfoque, devemos repensar nosso entendimento para adequá-lo à nova realidade jurídica, imposta pelo STF, mas de forma alguma aplicá-la como anteriormente se fazia (com base no COTEB ao invés do CTN), como opinou a PGE/PROFIS, sob pena de prejudicar o próprio erário estadual, ante a flagrante inconstitucionalidade do regramento estadual e de se afastar do princípio da eficiência (art. 37, caput da CF), pois, nos tempos atuais, em plena era digital, 5 anos é tempo mais que suficiente para que o Fisco lance ou perquira qualquer soma a título de tributo.

Tecidas as considerações acerca da impossibilidade da aplicação do COTEB na regulação de matérias gerais de direito tributário, por não ser a norma prevista na CF/88, resta saber quando devemos aplicar o regramento do CTN no ICMS.

Como sabido, o Código Tributário tem dois artigos dispondo sobre a decadência: o art. 150, §4º, para lançamento por homologação, e; o art. 173, I, para lançamentos de ofício. Consequentemente, para sabermos qual regramento deve ser usado, temos que definir de maneira segura, quando estamos diante de um lançamento por homologação e quando estamos diante de um lançamento de ofício.

Primeiramente, vale transcrever os artigos 150, §4º e 173, I do CTN:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Depois, devemos observar as normas e o entendimento jurisprudencial dominante do STJ para definir quando é caso de lançamento por homologação e de ofício. Nessa esteira, o COTEB, numa reprodução do artigo 150, do CTN, assim entende o que seria o lançamento por homologação, consoante o teor do seu art. 107-B:

“Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

Sobre a diferenciação dos lançamentos, o STJ já pacificou seu entendimento no sentido de que lançamentos por homologação seriam aqueles que os sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento do ICMS sem que haja prévio exame por parte da autoridade administrativa, sendo aplicável, nestes casos, o quanto disposto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, a regra da decadência após 5 anos da ocorrência do fato gerador.

Podemos trazer à baila, a decisão do Agravo Regimental no Recurso Especial 117291 do Rio Grande do Sul, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que muito bem expõe o entendimento consolidado do STJ:

“EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. ART. 20, § 4º, E 21, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do CTN. Precedentes: AgRg no REsp 1.152.747/MG, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 22/2/2011; AgRg no REsp 1.192.933/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 11/2/2011; AgRg no REsp 1.182.862/RS, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 2/2/2011.

3. Ademais, a Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

4. Honorários advocatícios fixados em 0,5% sobre o valor atualizado da causa, nos termos do art. 20, § 4º e 21, § 1º, do CPC.

5. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1172391 / RS / AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2009/0249482-0 / Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142) / Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento: 04/08/2011 / Data da Publicação/Fonte DJe 10/08/2011”)

Entretanto, mesmo a despeito do entendimento consagrado do STJ de que qualquer pagamento efetuado a título de tributo já afirmaria a natureza jurídica do lançamento para a espécie por homologação, vislumbro, com a devida vênia, que tal definição é extramente fluida, sem delinear a necessária segurança jurídica que a situação impõe.

Pois bem, deixar a configuração do lançamento tributário ao alvitre do contribuinte não é a melhor resposta diante do ordenamento jurídico. Trilhando o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o sujeito ativo poderia ‘ganhar’ um ano a menos de decadência com o pagamento de apenas 0,01 (hum centavo)! Trata-se de uma situação teratológica, que não se coaduna com os princípios constitucionais da legalidade e da segurança jurídica. Desse modo, percebo que a caracterização deve advir da lei, caso a caso.

No caso do ICMS, em regra, vislumbro que a sua apuração é mensal, com lançamento feito pelo próprio contribuinte e a devida homologação posterior, dos cálculos e do pagamento efetuado, pela autoridade administrativa pertinente.

Diante desse quadro legal, assegurado que: (i) a regra do ICMS é o lançamento por homologação, sendo exceção o lançamento de ofício, v.g., nos casos de lançamento por presunção do art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96; e (ii) entendendo que somente o CTN pode regulamentar as normas gerais de direito, por mandamento constitucional e aplicação da SV. 08 nos seus fundamentos; concluo que o prazo a ser observado nos lançamentos do ICMS por homologação é aquele previsto no art. 150, §4º do CTN, ou seja, 5 (cinco) anos após o dia de ocorrência do fato gerador.

Por tudo exposto, concluo que as ocorrências datadas antes 31/01/2007 não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto alcançadas pela decadência, prevista no artigo 150, §4º do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **206891.0002/12-6**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$409.878,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Valtercio Serpa Júnior e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS DIVERGENTES - Conselheiro(s): José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – VOTO DIVERGENTE I
(Nulidade do Auto de Infração)

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO DIVERGENTE II
(Energia Elétrica)

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE III
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS