

PROCESSO - A. I. N° 206891.0047/12-0
RECORRENTE - PARMALAT BRASIL S.A - INDÚSTRIA DE ALIMENTOS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0135--04/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27/02/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. N° 0046-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Restou comprovado que o imposto foi apurado aplicando alíquotas interestaduais e com base em tabela de conversão de pesos fornecidos pelo sujeito passivo. Rejeitada às preliminares de nulidades suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 28/11/12, exige ICMS no valor de R\$688.888,02, acrescido da multa de 60%, em decorrência de 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, referente aos meses de janeiro a dezembro/2008.

A 4ª JJF na Decisão proferida (fls. 243/255), inicialmente indeferiu o pedido de realização de perícia ou diligência, por entender que os elementos contidos nos autos eram suficientes para a formação da convicção do julgador (art. 147, I, “b”, c/c § 1º do RPAF/BA).

Rejeitou a nulidade suscitada quanto ao argumento de que o lançamento fere o princípio da legalidade (art. 150, I CF) apreciando que o Auto de Infração não infringe qualquer dispositivo legal, tendo em vista que o enquadramento da infração está fundamentado na LC 87/96 e Lei 7.014/96 (RICMS/BA), possibilitando o exercício do contraditório e da ampla defesa, tendo o contribuinte sido intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls. 14 a 30), participando da ação fiscal e da instrução processual.

No mérito apreciou que:

... o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre

essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento 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.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, CUSTO FIXO, ARMAZENAGEM, E EXPEDIÇÃO. Deste modo, os autuante elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 15 a 28) e em meio eletrônico, sendo considerado “custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Custo Fixo”, “energia elétrica” e outros cfe, demonstrativo anexo”. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, OUTRAS, etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 73/74), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio Auto de Infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fl. 92.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 15 a 28), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 15/28).

Quanto ao peso individualizado de cada produto, considerado nas planilhas, estes foram obtidos com base na planilha “Correlação de Pesos”, fornecida pela empresa e anexa ao PAF (fls.29/30 e 31 a 63) e base de apuração da quantidade de mercadoria em Kg, conforme valores de conversão (peso bruto). Portanto não há ilegalidade no seu uso para a apuração do custo de produção.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às 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.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar,

que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional A base de cálculo das operações 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.

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalto que o levantamento fiscal está baseado em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra tipos, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, as **depreciações, energia elétrica, e outros custos indiretos**.

No que concerne à energia elétrica, o STJ, em vários julgados, reafirmou a orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhem toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

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;

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Destaco que, conforme o entendimento já manifestado por esta 4ª JF, em outros julgados sobre a mesma matéria, 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, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, 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 crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Portanto os gastos com depreciação, energia elétrica, e outros devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 267/296) o sujeito passivo inicialmente comenta a infração, transcreve a ementa da Decisão recorrida e reapresentou na sua quase totalidade, os mesmos argumentos da defesa, motivo pelo qual, faço uma síntese:

Suscita a nulidade do lançamento em decorrência da extrapolação da competência fiscalizatória (art. 101 do CTN), alegando que sendo ICMS tributo estadual só alcança fatos ocorridos no Estado (art. 934 do RICMS/97), conforme decidiu o CONSEF, exceto nas situações em que exista convênio (Acórdão JF nº 1726/99). Afirma que averiguar custo de produção de empresa localizada em outro Estado fere o princípio da territorialidade, atingindo empresa não sujeita à sua fiscalização.

Suscita também a nulidade do lançamento por entender que houve (1) erro na aplicação da alíquota; (2) apuração da base de cálculo, indicada no demonstrativo que não corresponde com a base de cálculo indicada na planilha de “Estorno de Crédito – Custo de Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2008”. (3) utilizaram método para obtenção da base de cálculo utilizando tabela de correlação de pesos das mercadorias, sem qualquer respaldo legal; e (4) deixaram de analisar a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados.

Transcreve os artigos 142 do CTN, art. 2º e 39 do RPAF/BA, e texto de doutrinadores para reforçar o seu posicionamento de que a fiscalização ignorou princípios (verdade material) e presumiu valores devidos com a exclusão de outros de forma indevida, a exemplo de energia elétrica, que é elementos essencial no processo de pasteurização do leite e fermentação de sucos, caracterizando se como matéria prima ou material secundário. Transcreve ementa do Acórdão CJF 0347-12/09 para reforçar o seu entendimento de que houve cerceamento do direito de defesa por não ter sido obedecido ao devido processo legal.

No mérito, reapresenta o argumento defensivo de que interpretou corretamente o art. 13, § 4º II da LC 87/96, constituindo base de cálculo do ICMS nas operações de transferência (art. 56, V, “b” do RICMS/Ba), abrangendo todos os custos incorridos no processo produtivo da empresa.

Discorre sobre normas contábeis (art. 183, II da Lei nº 6.404/67), conceito de custos de doutrinadores e de custo de produção contido no art. 289 e 290 do Regulamento de Imposto de Renda e Res. CFC nº 1.055/05, com o objetivo de esclarecer o tratamento contábil para os

estoques, em relação aos custos de produção, manutenção e transformação. Pondera, ser impossível ao legislador ordinário prever todos os custos incorridos em um processo produtivo, motivo pelo qual indicou a título exemplificativo do disposto no art. 13, § 4, inciso II da LC 87/96.

Ressalta que esse entendimento foi manifestado pelo Fisco paulista na Decisão Normativa CAT 5/05, que considera válida a inclusão dos custos de produção de forma individualizada.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º da CF) e afirma que o crédito fiscal é um direito do contribuinte e que a legislação infraconstitucional não pode fazer restrição à compensação em função da natureza do crédito do imposto, por ser inconstitucional, conforme decidiu o STF no RE 161.031-0/MG.

Salienta que observou as disposições contidas na legislação estadual ao proceder operações de transferências de mercadorias e diante do exposto requer que seja julgado nulo ou improcedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 322/324, afirma que as alegações trazidas no Recurso já foram apreciadas na Decisão proferida pela 4ª JF e não há qualquer fato novo a ser reanalisado.

Ressalta que o lançamento foi efetuado com observância das disposições contidas no art. 39 do RPAF/BA, descrevendo a infração, o montante do débito apurado em planilhas, indicação de alíquotas corretas, com cópias fornecidas ao contribuinte o que lhe possibilitou defender-se.

Salienta que não houve extrapolação de competência territorial como alegado, visto que não houve fiscalização de custo de produção de estabelecimentos localizados em outros estados e sim de expurgos de valores que compõe a base de cálculo indevidamente, por força da LC 87/96.

No mérito, afirma que a matéria custo de produção é exclusiva da Lei Complementar que estabelece regra específica para a composição do custo de transferência interestadual por estabelecimentos do mesmo grupo (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96).

Comunga que a glosa de crédito não viola o princípio constitucional da não cumulatividade, face ao pagamento a mais de imposto para o Estado de origem da mercadoria, cabendo restituição de indébito. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada sob o argumento de que a fiscalização estadual extrapolou o seu limite de competência territorial, verifico que pela descrição da infração fica claro que os prepostos fiscais apuraram que as operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, englobava montante de ICMS em valor superior ao previsto na LC 87/96 e Lei nº 7.014/96 e promoveu a glosa de crédito fiscal referente a fatos geradores que repercutiram no Estado da Bahia. Sendo o estabelecimento autuado contribuinte regularmente inscrito neste Estado, e não no Estado onde se localiza o estabelecimento remetente, não há do que se falar em fiscalização desenvolvida por autoridade incompetente. Quanto à validade do procedimento, isto será apreciado na análise do mérito.

No tocante à nulidade suscitada sob à alegação de que houve erro na aplicação da alíquota, apuração da base de cálculo, utilização de método incorreto e de analisar a natureza dos custos correspondentes aos créditos glosados, constato que conforme ressaltado no Parecer exarado pela PGE/PROFIS, o lançamento foi efetuado em consonância com o art. 39 do RPAF/BA, descrevendo a infração, demonstrado em planilhas a apuração da base de cálculo, com indicação de alíquotas corretas, o que possibilitou exercer o seu direito de defesa. As alegações de incorreção da base de cálculo e aplicação errônea de alíquotas será apreciado no mérito.

No mérito, o recorrente reapresentou os mesmos argumentos da impugnação inicial afirmando que nas operações de transferências interestaduais, a constituição da base de cálculo engloba todos os custos incorridos no processo produtivo e não somente os indicados no art. 13, § 4º, II

da Lei da LC 87/96, conforme manifestado pelo Fisco paulista (DN CAT 5/05).

Estes argumentos já foram apreciados na Decisão ora recorrida, fundamentando que em se tratando de operações de transferências interestaduais, 13, § 4º, II da Lei da LC 87/96, a base de cálculo engloba apenas o “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*” prevista no posicionamento que reflete o entendimento manifestado por este Conselho de Fazenda a exemplo dos Acórdãos CJF 168-12/09; CJF 477-12/05; CJF 232-11/07 e CJF 387-12/08.

Quanto ao argumento de que a energia elétrica constitui matéria prima ou material secundário, observo que a JJF fundamentou sua Decisão afirmando que conforme diversas decisões do STJ (RE 731885-PR), a energia elétrica deve ser enquadrada como “bens de uso e consumo”, logo não compõe o custo de produção.

Da mesma forma, a JJF apreciou que não sendo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, material-secundário e do acondicionamento, foi correta a exclusão da base de cálculo das operações de transferências (art. 13, § 4º, II) dos itens de depreciação e outros custos indiretos.

Também, a Decisão ora recorrida apreciou que após a apuração do custo de produção, foi aplicado à alíquota interestadual nos demonstrativos às fls. 15 a 28, cujo valor foi transportado para o Auto de Infração, a exemplo do mês de janeiro/08 indica valor de R\$58.110,98 (calculado com alíquotas de 7% e 12%, a depender do estado de origem), que corresponde ao mesmo valor que foi transportado para a fl. 9, apesar de indicar alíquota de 17%.

Novamente quanto ao argumento de erro do peso individualizado de cada produto, a 4ª JJF apreciou que as planilhas elaboradas pela fiscalização tomaram como base a de “Correlação de Pesos, fornecida pela empresa” e anexa ao PAF (fls. 29/30 e 31 a 63). Portanto, não tendo apresentado qualquer documento ou novo fundamento capaz de modificar a Decisão, fica mantida a Decisão ora recorrida.

Pelo exposto, considerando que o recorrente não carrou ao processo qualquer prova ou argumento que não tenha sido apreciado na Decisão recorrida, fica mantida a Decisão, visto que em se tratando de exigência fiscal decorrente de operações de transferências, o entendimento prevalente nas decisões deste Conselho é de que a base de cálculo deve ficar restrita aos elementos indicados no art. 13, § 4º da LC 87/96 (Acórdãos CJF 168-12/09; CJF 169-12/09; CJF 144-11/09).

Ainda com relação ao argumento de que o procedimento fiscal fere o princípio da não-cumulatividade, verifico que conforme apreciado pela JJF e ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a LC 87/96, estabelece os critérios para constituição da base de cálculo nas operações de transferências. Logo, tendo o contribuinte apurado base de cálculo em desconformidade com a mencionada Lei, debitou ICMS na origem em montante superior ao crédito fiscal que tem direito o estabelecimento destinatário (art. 93 § 5º, II c/c o art. 97, VIII do RICMS/97), não implicando em desobediência ao princípio constitucional.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Energia Elétrica)

Dirijo do entendimento esposado pelo nobre Julgador Relator exclusivamente no que diz respeito ao item energia elétrica, porque entendo que se trata de um custo direto de industrialização, como material secundário do processo produtivo razão pela qual deve compor o custo de produção para constituição da base de cálculo nas operações de transferências.

Da análise dos autos, o que se constata é que o autuante procedeu à exclusão de valores que entendeu não integrar a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, dentre os quais o custo da “energia elétrica”, entendido pela Recorrente como

“custo de produção” que compreende, na sua essência, o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação.

Dispõe o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA:

“Art. 1º...

(...)

§ 4º Considera-se mercadoria, para efeitos de aplicação da legislação do ICMS, qualquer bem móvel, novo ou usado, suscetível de circulação econômica, inclusive semoventes e energia elétrica, mesmo quando importado do exterior para uso ou consumo do importador ou para incorporação ao ativo permanente do estabelecimento.”

Conforme se verifica da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, a energia elétrica é uma mercadoria, cabendo, portanto, identificar a destinação/utilização dada pelo contribuinte, no intuito de se determinar a sua condição, ou seja, se consumida na iluminação, ar condicionado, área administrativa, ou se utilizada no processo de industrialização.

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

No entanto, quando utilizada no processo de industrialização, a energia elétrica pode ser tratada como insumo indispensável no processo industrial, quando participa diretamente do custo de produção, na condição de produto secundário.

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

No entendimento de Eliseu Martins em “Contabilidade de Custos”, a energia elétrica pode ser classificada como custo direto desde que seja possível alocar o consumo para cada item elaborado. Ensina que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida). São os Custos Diretos com relação aos produtos.

Permito-me transcrever o voto divergente do Conselheiro Carlos Henrique Jorge Gantois, constante no acórdão CJF Nº 0090-12/13, haja vista que comungo do entendimento ali colocado de que a energia elétrica faz parte da base de cálculo das transferências, “*in verbis*”:

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 vênica, 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 irrisignação do contribuinte, face ao seu entendimento, esposado desde a sua defesa, de que tal item compõe o seu “custo de produção” que compreende, 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 creditamento 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.

Assim, concluo que a energia elétrica consumida no processo de industrialização é um insumo de produção, na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, com a sua inclusão na base de cálculo das transferências, sendo correta a utilização do crédito fiscal conforme realizado pelo recorrido.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206981.0047/12-0**, lavrado contra **PARMALAT BRASIL S.A. - INDÚSTRIA DE ALIMENTOS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$688.888,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Energia Elétrica) – Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Paulo Danilo Reis Lopes e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Energia Elétrica) – Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE
(Quanto à Energia Elétrica)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS