

PROCESSO - A. I. N° 206891.0046/10-7
RECORRENTE - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0038-03/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 23.05.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0187-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS EFETUADAS 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, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração comprovada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (3ª JJF), que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$ 510.935,63, acrescido da multa de 60%, em razão 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.

Consta na descrição dos fatos que, em operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, foram efetuadas transferências para filiais localizadas neste Estado, utilizando base de cálculo do imposto em desacordo com o previsto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Foram expurgadas as rubricas depreciação e energia, uma vez que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, portanto, na apuração da base de cálculo foi considerado o custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas depreciação e energia.

O autuado apresentou defesa, impugnando o critério utilizado na apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências. Na informação fiscal, os autuantes mantiveram o procedimento adotado na apuração do imposto lançado.

O processo foi convertido em diligência, para que os autuantes elaborassem demonstrativo sem a exclusão dos valores correspondentes à energia elétrica consumida na industrialização.

Em atendimento à diligência, os autuantes afirmaram que o art. 13, §4º, II, da LC 87/96, não previa a inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências.

Notificado acerca do resultado da diligência, o autuado afirmou que a solicitação da 3ª JJF não tinha sido atendida. Reiterou seus argumentos acerca da apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Mediante nova diligência, foi solicitada aos autuantes a elaboração de demonstrativo do imposto devido sem a exclusão da parcela correspondente à energia elétrica. A diligência foi atendida, tendo sido elaborado o demonstrativo solicitado, no qual o débito passou para R\$265.852,25.

O autuado foi notificado acerca do resultado da diligência e, naquela oportunidade, afirmou que a energia elétrica consumida no processo produtivo constituía material secundário e, portanto, devia fazer parte da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0038-03/12, o Auto de Infração foi julgado Procedente. Ao proferir o seu voto, inicialmente, o relator descreveu a infração e a fundamentação legal da autuação. Ressaltou que a autuação foi efetuada com base em planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, da qual foram expurgadas as parcelas relativas à depreciação e energia elétrica. Frisou que a escrituração contábil do autuado comprovou que os valores relativos à energia elétrica eram contabilizados como despesa e não como custo de produção. Mencionou que a matéria em comento já foi objeto de algumas decisões deste CONSEF e, em seguida, concluiu pela procedência da autuação seguindo o entendimento de que *a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, §4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.*

Inconformado com a Decisão contida no Acórdão JJF Nº 0038-03/12, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 322 a 330) visando reformar a Decisão recorrida.

Explica que promove, em suas fábricas localizadas em Minas Gerais, a industrialização do leite e seus derivados, sendo que uma parte dessa produção é transferida para o seu estabelecimento baiano, o qual se incumbe da comercialização desses produtos recebidos em transferência.

Menciona que, conforme foi destacado pela fiscalização, na auditoria fiscal foram expurgados os custos de produção correspondentes à depreciação e à energia, sendo que na Decisão recorrida não há manifestação específica sobre a depreciação.

Referindo-se à energia elétrica, esclarece que conforme documentos anexos (fls. 331 a 334) contabiliza esse custo da seguinte forma: *no momento da entrada da nota fiscal de energia elétrica, no registro de entradas de mercadoria, inclusive para pagamento o recorrente lançava os valores no setor de produção na conta 43571, F120, setor 455, já que não se sabia naquele momento o percentual da energia elétrica utilizada nos produtos fabricados naquele mês. Somente após o mês fechado, quando se sabia da produção da fábrica e sobretudo quais os volumes (por produto fabricado) é que se fazia o rateio do valor da energia proporcional ao volume produzido. Nesse momento creditava-se a conta 43571 e debitava 42571. “No arquivo da conta 43571, é o lançamento original, pelo registro da nota de energia elétrica, no setor de produção geral, a débito, e o crédito, é o estorno, transferindo para a conta 42571, direcionando para os produtos, onde incorporam o custo”.*

Afirma que a energia elétrica é indispensável na combinação dos fatores de produção, na condição de insumo, concorrendo para a formação do produto. Aduz que a LC 87/96, no seu art. 33, II, “b”, com a redação da LC 102/00, admite o aproveitamento do crédito de ICMS da energia consumida no processo industrial. Frisa que a energia é consumida no seu processo produtivo, constituindo um bem intangível que é integralmente consumido no momento em que açãoa as máquinas e equipamentos utilizados na produção. Menciona que a questão já foi apreciada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que decidiu que o procedimento adotado pelo recorrente estava correto. Transcreve a ementa de Decisão proferida pelo TJ-BA e, em seguida, assegura que os gastos com energia elétrica consumida no processo produtivo devem compor a base de cálculo nas operações de transferências, conforme as normas contábeis em vigor e a LC 87/96.

Referindo-se à depreciação, diz que os itens 8 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON, cujo teor transcreveu, definem o que são “custo” e “custo de fabricação”. Conclui que, segundo a NPC 22 do IBRACON, o “custo de produção” é constituído pela soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos aqueles cuja ocorrência seja imprevisível.

Reproduz ensinamentos de Eliseu Martins acerca da definição de “custos de produção” e, em seguida, afirma que segundo esse autor os gastos realizados na produção antes de o bem estar pronto para a venda são “custos de produção”, ao passo que os gastos realizados após a industrialização do bem constituem “despesas de venda”.

Diz que a LC 87/96 é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base imponível considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação.

Menciona que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais, que diz ser a norma aplicável na definição da base de cálculo nas transferências originadas de Minas Gerais, define que o custo de produção envolve tanto o custo com pessoal como com máquinas, sendo que no caso das máquinas deve ser considerada a despesa com manutenção e depreciação. Transcreve o disposto no art. 43, IV, §2º, desse citado Regulamento.

Sustenta que nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que, além de estar de acordo com as normas contábeis, não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos da LC 87/96. Diz que o RICMS/BA e a LC 87/96 admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra, e como não especificam o que se entende por mão-de-obra, fica patente que prevalece o conceito contábil que inclui a depreciação.

Ressalta que seria impossível fabricar os produtos em questão sem a mão-de-obra tecnológica, o que significa dizer que os gastos com estas máquinas integram os custos de produção, ou seja, são gastos incorridos para a produção e não pela produção.

Ao finalizar, requer que o Auto de Infração seja cancelado.

Ao exarar o Parecer de fls. 339 a 343, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que a acusação fiscal está clara, tipificada e alicerçada na legislação estadual, de forma que o lançamento atende a todos os requisitos descritos no artigo 39 do RPAF/99. Frisa que o fato imponível define com precisão os elementos essenciais da relação jurídico tributária, inexistindo dúvida quanto aos aspectos material, pessoal, temporal, quantificador e espacial. Aduz que a base de cálculo do imposto foi apurada de forma transparente e com fundamento em dispositivo de lei.

Observa que todas as arguições de inconstitucionalidade constantes da súplica recursal devem ser rechaçadas, uma vez que falece competência a este órgão colegiado para declaração de inconstitucionalidade, conforme os termos do art. 167, inc. I, do RPAF/99.

Diz que os principais pontos abordados pelo recorrente giram em torno do princípio da não cumulatividade e da glosa das rubricas depreciação e energia elétrica, por não serem partes integrantes nem de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário nem acondicionamento.

Assevera que, conforme os artigos 13, §4º, II, da LC nº 87/96, e 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96, tratando-se de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo está limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Ressalta que o levantamento fiscal fora efetivado com o escopo de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, sendo que o lançamento tributário em comento foi realizado com lastro em planilhas de custo de produção apresentada pelo próprio sujeito passivo, constando discriminadamente os itens de custo de produção, do qual foram expurgadas as parcelas relativas à depreciação e energia, conforme demonstrativo de fls. 11/25.

Menciona que o processo foi convertido em diligência para que os autuantes buscassem elementos materiais capazes de possibilitar a exclusão, da base de cálculo do imposto exigido no presente Auto de Infração, das parcelas atinentes à energia elétrica. Diz que, no entanto,

conforme informações prestadas pelos autuantes (fls. 263/266), consta nos livros Razão e Diário do recorrente, fls. 287/207, que a energia elétrica é contabilizada como despesa e não como matéria-prima ou material secundário, razão pela qual a exigência fiscal deverá ser mantida.

Assevera que os custos de depreciação não integram a base de cálculo das transferências e que o procedimento adotado pelo sujeito passivo ao incluir outros componentes na base de cálculo do imposto redundou em um débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e, consequentemente, um crédito fiscal suportado pela Bahia maior que o previsto em lei.

Reitera que nas transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, devem ser considerados unicamente os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento. Sustenta que está comprovado que o sujeito passivo, inadequadamente, incluiu na base de cálculo das transferências valores relativos à depreciação e à energia elétrica, apurando um crédito fiscal indevido.

Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto com o objetivo de modificar a Decisão de 1^a instância que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Segundo a descrição da infração e os demonstrativos que embasam o Auto de Infração, a apuração dos valores lançados de ofício foi realizada em consonância com o previsto no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo titular, a base de cálculo deverá corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Dessa forma, foram expurgados da base de cálculo do ICMS incidente nas transferências em tela os valores decorrentes de depreciação e energia elétrica.

Em sede recursal, foi alegado que a primeira instância não fez referência expressa à exclusão dos valores atinentes à depreciação. Esse fato, no entanto, não caracteriza uma omissão da Decisão recorrida, pois, da análise da Decisão de primeira instância, depreende-se que foi mantida a exclusão de todas as rubricas que não as expressamente citadas no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96.

O recorrente argumenta que há ilegalidade na glosa dos créditos fiscais, pois, nas operações de transferência interestadual de seus produtos, a legislação do Estado de origem e a NPC 22 do IBRACON enquadram no conceito de custo de produção os gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, ou seja, que todos os valores tidos como custo de produção devem compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais realizadas.

Não merece acolhimento esse argumento recursal, uma vez que para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotado o custo de produção definido de forma taxativa no art. 13, §4º, inc. II, da LC 87/96, norma que está reproduzida no art. 17, §7º, inc. II, da Lei nº 7.014/96, bem como no art. 56, inc. V, al. "b", do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Portanto, é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente da utilização de base de cálculo em valor superior à prevista nessa citada legislação, nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular.

A definição da base de cálculo do ICMS está sujeita ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento

constitucional. 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 ser rechaçada por ser eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

O comando contido no art. 13, § 4º, inc. II, da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos ali expressamente elencados. Assim, os gastos com depreciação e energia devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo a ser empregada na transferência, o que acarreta o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

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

O fato de, em algumas situações específicas conforme a jurisprudência, doutrina e legislação citadas pelo recorrente, a energia elétrica ensejar o direito ao crédito fiscal não possui o condão de incluí-la na base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Do mesmo modo, o fato de ser a energia elétrica indispensável e consumida no processo produtivo do recorrente não a inclui no rol dos custos elencados no referido dispositivo legal.

Mesmo restando comprovado que na escrita contábil do recorrente os dispêndios com energia elétrica são registrados como custos de produção, esse fato não elide a infração, pois, conforme entendimento pacificado neste CONSEF, as únicas rubricas que integram a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de produtos fabricados por estabelecimento de uma mesma empresa, são matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo apurada 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, como 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 proporcionalmente expurgar da base de cálculo de transferências as rubricas atinentes a depreciação e energia elétrica.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0046/10-7, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$510.935,63**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS