

PROCESSO - A. I. N° 206958.0013/12-8
RECORRENTE - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS MANUFATURING BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0006-04/13
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA
INTERNET - 11.09.2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0322-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES COM SAÍDAS SUBSEQUENTES SUJEITAS AO REGIME DE DIFERIMENTO. Inexiste qualquer preceito legal que vede o crédito fiscal dos insumos, em razão das operações subsequentes de saídas sujeitas ao regime de diferimento. Por outro lado, o art. 26, § 4º, III, da Lei nº 7.014/96, entende como saldos credores acumulados aqueles oriundos de operações ou prestações decorrentes das hipóteses de manutenção de crédito prevista na legislação, dentre outros, “com diferimento do lançamento do imposto”, numa prova inequívoca do direito do contribuinte para utilização dos créditos fiscais *sub judice*. Infração insubstancial. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0006-04/13, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 15/06/2012, para exigir o ICMS de R\$ 2.172.392,34, inerente aos exercícios de 2008 e 2009, apurado através da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção do imposto.

Foi consignado no quadro “Descrição dos Fatos” que, em relação ao:

EXERCÍCIO DE 2007 - Utilizou indevidamente crédito fiscal no valor de R\$ 1.517.773,93 relativo à aquisição de insumos, matérias-primas e outros produtos empregados no processo de industrialização por encomenda, com aproveitamento de créditos do ICMS, conhecendo que as saídas subsequentes seriam desoneradas do ICMS em função do diferimento previsto no art. 617 do RICMS (Dec. 6284/97), tratando-se de encomendante e industrializador situados na Bahia, valores estes que, aplicados mensalmente na conta-corrente fiscal da empresa não produziram diferenças a recolher em favor do Erário, face ao relevante saldo credor inicial informado pela empresa. Porém, por este enunciado ficam os valores de crédito indevido registrado no Termo de Ocorrências, onde será este auto de infração afixado, para testemunho do novo saldo credor ao final deste exercício, que é de R\$ 54.001,21 (Cinquenta e quatro mil, um real e vinte e um centavos).

O autuante esclarece que, com o fim de dimensionar o crédito indevido, segregou mensalmente os totais das bases de cálculo das operações tributáveis e das não tributáveis [diferidas] nas saídas, aplicando o percentual relativo a estas últimas para calcular o valor exigido.

Também registra o autuante que transcreveu os valores dos demonstrativos nos livros fiscais da sociedade empresária, “anulando totalmente, para o mês de janeiro de 2010, o saldo credor citado no livro de Apuração do ICMS”.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, diante das seguintes considerações:

1. Que os pressupostos de validade do procedimento administrativo foram observados, uma vez que o auditor expôs a fundamentação de fato e de direito, descreveu a infração, especificando os documentos e demonstrativos, bem como seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico. Sustenta que não identificou violação ao princípio do devido processo

legal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos aspectos abordados na impugnação.

2. Assevera a JJF que, com relação aos levantamentos (fls. 11 a 43), é perfeitamente possível observar, principalmente às fls. 11, 22 e 33, que o autuante, objetivando alcançar o montante que reputou indevido, segregou mensalmente os totais das bases de cálculo das operações tributáveis e das diferidas (coluna “ISEN/NTRIB”) nas saídas, aplicando posteriormente o percentual relativo a estas últimas nos créditos lançados. Assim, observa que não são pertinentes as razões de defesa referentes à dificuldade de identificação das compras autuadas, ao combustível e à energia elétrica. Assim, rejeita a preliminar de nulidade.
3. No mérito, diz que o art. 97, IV, “b” do RICMS/97, no qual o fato deve ser enquadrado, veda a utilização do crédito nas hipóteses de aquisição com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária. Assim, por ser o diferimento uma das espécies de substituição, prevista no arts. 616 e 617 do RICMS/97 resta claro que não há o direito ao crédito, por expressa previsão na legislação de regência. Mantém a infração.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 131 a 151, onde aduz que, a partir da leitura do dispositivo tido como violado, pode-se considerar que o fisco entendeu que a recorrente não poderia ter aproveitado créditos de ICMS nas aquisições dos insumos empregados no processo de industrialização por encomenda, por considerar que o diferimento do imposto nas saídas desses bens seria hipótese de não-incidência ou isenção do imposto, caso em que o aproveitamento de créditos é vedado pela legislação estadual, do que aduz que a acusação não é clara e não está devidamente fundamentada. Diz, ainda, que o diferimento do ICMS devido não corresponde a isenção ou não-incidência, pois, no diferimento o imposto incide sobre a operação, mas seu pagamento é postergado para um momento futuro. Já a isenção e não-incidência configuram hipóteses em que há exclusão (isenção) ou inociência de fato imponível (não-incidência), conforme reconhece a própria Decisão recorrida, ao alterar o fundamento da acusação fiscal do art. 97, I, “a”, para IV, “b”, do RICMS/97, de modo a enquadrar o “diferimento do pagamento do imposto” como uma hipótese de “substituição tributária”. Assim, diz ser impossível afirmar quais foram exatamente as operações que resultaram nos créditos considerados indevidos e sustenta que a autuação fiscal é nula, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF, por violar o direito à ampla defesa. Afirma que os créditos lançados em sua escrita fiscal decorrem essencialmente de aquisições de energia elétrica e combustível empregados em seu processo produtivo, o que, de acordo com a legislação, dá direito ao aproveitamento de créditos de ICMS. Registra que o valor total de créditos apurados na planilha “Relação de Créditos Lançados em 2008” não corresponde ao valor dos créditos glosados pelo fisco e, por esse motivo, as notas fiscais indicadas nesse documento não parecem corresponder às operações que deram origem aos créditos considerados indevidos. Pede a nulidade do Auto de Infração.

Esclarece que a recorrente é a empresa do Grupo Nestlé responsável pela fabricação de produtos derivados de leite refrigerados e, por conta disso, a industrialização desses produtos se dá, em regra, sob encomenda da própria Nestlé ou de outras empresas do Grupo, mediante fornecimento de insumos e *know-how*, sendo devolvidos os produtos para o encomendante depois de concluídas as etapas da industrialização, com suspensão do ICMS, o qual incidirá apenas na saída futura do produto já industrializado pelo estabelecimento encomendante, havendo, no entanto, incidência do ICMS devido sobre o valor acrescido pelo estabelecimento industrializador, cujo lançamento é diferido até o momento da saída do produto final, nos termos dos artigos 616 e 617 do RICMS/97, vigente à época dos fatos. Assim, diz ser inegável que há incidência do imposto no retorno do produto industrializado para o encomendante sobre o valor acrescido na industrialização, pois o diferimento é mera postergação no lançamento do ICMS apurado sobre o valor agregado, o que não se confunde com isenção ou não incidência, únicas hipóteses em que o aproveitamento integral de créditos de ICMS é limitado, cujos créditos fiscais apropriados são legítimos, visto tratarem de aquisições pela recorrente de combustível e energia elétrica empregados no processo de industrialização por encomenda, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Cita legislação e jurisprudência.

Reitera ser impossível admitir a alteração do fundamento da acusação fiscal pela JJF de que não haveria direito ao creditamento em decorrência da previsão legal contida no art. 97, IV, "b", do RICMS, haja vista a vedação do aproveitamento do crédito nos casos em que há substituição tributária. Aduz que, ao contrário do que afirma a Decisão recorrida, de maneira alguma o diferimento pode ser considerado como uma espécie de substituição tributária, uma vez que esta consiste em uma técnica de arrecadação pela qual o fisco antecipa ou posterga o momento da incidência do imposto devido na cadeia de circulação mercantil, para concentrar essa incidência em um único contribuinte (substituto), o qual será o responsável pela apuração pelo lançamento e recolhimento do ICMS devido na cadeia mercantil. Já no diferimento, a incidência do imposto ocorre a cada etapa da circulação mercantil, postergando-se apenas o lançamento e o pagamento do imposto devido, os quais acontecerão em momento futuro. Assim, no caso do diferimento, não há deslocamento da incidência do imposto, mas apenas do pagamento.

Por fim, a recorrente pede a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a deficiência da constituição do lançamento tributário, o que a impede de se defender corretamente por não ser possível compreender a acusação fiscal, ensejando em cerceamento ao direito de defesa e ao contraditório, como também pede a improcedência do Auto de Infração, haja vista a comprovação da legitimidade dos créditos de ICMS aproveitados na aquisição de combustíveis e energia elétrica empregados no processo de industrialização, por ela realizado. Requer, ainda, que se determine expressamente a restituição integral, em sua escrita fiscal, do saldo credor do ICMS apurado em janeiro de 2010, o qual foi anulado pela fiscalização em decorrência da mesma acusação fiscal.

Em seu Parecer, às fls. 157 a 160 dos autos, de lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que:

1. No que se refere à tese da impossibilidade de vedação do crédito nas hipóteses de diferimento, diferentemente do que quis induzir a recorrente, relativo à isenção ou não incidência prevista no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, o que se aplica ao caso vertente é o inciso primeiro do mesmo dispositivo legal, o qual estabelece que "*será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*", pois, por óbvio, se a operação de remessa do bem para industrialização por encomenda foi albergada pela suspensão do ICMS e, doutro lado, a saída se deu com diferimento, não há que se falar em qualquer creditamento, em face de não existir qualquer montante cobrado na operação, sob pena de subverter a lógica da não cumulatividade.
2. Em relação à suposta não identificação das operações, aduz que também não merece melhor sorte a recorrente, pois os demonstrativos de débito explicitam claramente as notas fiscais referentes aos créditos glosados, cabendo ao apelante, neste modo, infirmar as operações que supostamente lhe dariam direito ao crédito.
3. Quanto à tese da utilização do crédito se referir à compra de energia elétrica e combustível, utilizados no processo de industrialização, diz a PGE/PROFIS carecer de suporte probatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1^a instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção do imposto.

O autuante esclarece que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal relativo à aquisição de insumos, matérias-primas e outros produtos empregados no processo de industrialização por encomenda, conhecendo que as saídas subsequentes seriam desoneradas do ICMS em função do diferimento previsto no art. 617 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6284/97, uma vez que o encomendante e industrializador estão situados na Bahia.

Da análise das razões recursais, de início, rejeito a preliminar de nulidade arguida pelo recorrente, pois, não vislumbra qualquer cerceamento ou prejuízo ao direito de defesa ou ao contraditório,

visto que o contribuinte em seu Recurso Voluntário demonstrou pleno conhecimento da acusação fiscal e apresentou argumentos sobre a matéria, numa prova inequívoca de que exerceu plenamente o seu direito de defesa, inclusive aduzindo que os créditos lançados em sua escrita fiscal decorrem essencialmente de aquisições de energia elétrica e combustível empregados em seu processo produtivo, o que, segundo o recorrente, dá direito ao aproveitamento de créditos de ICMS.

No mérito, o apelante diz ser inegável que há incidência do ICMS no retorno do produto industrializado para o encomendante sobre o valor acrescido na industrialização, pois o diferimento é mera postergação no lançamento do ICMS apurado sobre o valor agregado, o que não se confunde com isenção ou não incidência, únicas hipóteses em que o aproveitamento integral de créditos de ICMS é limitado, cujos créditos fiscais apropriados são legítimos, visto tratarem de aquisições pela recorrente de combustível e energia elétrica empregados no processo de industrialização por encomenda, em respeito ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Aduz, ainda, que, ao contrário do que afirma a Decisão recorrida, de maneira alguma o diferimento pode ser considerado como uma espécie de substituição tributária, uma vez que esta antecipa ou posterga momento da incidência do imposto devido na cadeia de circulação mercantil em um único contribuinte (substituto), o qual será o responsável pela apuração e recolhimento do ICMS. Já no diferimento, a incidência do imposto ocorre a cada etapa da circulação, postergando-se apenas o lançamento e o pagamento do imposto, os quais acontecerão em momento futuro. Assim, no diferimento, não há deslocamento da incidência do imposto, mas apenas do pagamento.

Diante de tais considerações e dos demonstrativos que fundamentam a acusação fiscal, às fls. 11 a 43, observo que o autuante relacionou todas as notas fiscais que ensejaram créditos fiscais, a exemplo do documento à fl. 26, e consignou no “Resumo da Conta-Corrente do ICMS”, à fl. 22, apurando o total dos créditos no mês. Em seguida, através do total das saídas, fixou o percentual das saídas “não tributadas”, cujo índice aplicou sobre o total dos créditos para apurar o valor dos créditos indevidos, conforme demonstrado à fl. 23, refazendo o conta-corrente fiscal para determinar a repercussão dos créditos indevidos no recolhimento do ICMS, conforme demonstrado à fl. 22. Logo, a lógica do levantamento fiscal está correta, visto que a partir da proporcionalidade das saídas classificadas como “Não Tributadas” se apurou os créditos tidos como indevidos e, em seguida, se refez o conta-corrente do ICMS e se avaliou sua repercussão no recolhimento do imposto mensal.

Portanto, os créditos fiscais glosados decorrem do índice de saídas “Não Tributadas” (diferidas) sobre os créditos fiscais apropriados, conforme relação de notas fiscais às fls. 26 a 32 e 37 a 43, cuja legitimidade não foi questionada pelo preposto fiscal, independente de tratarem, na maior parte, de aquisições de combustível e energia elétrica empregados no processo de industrialização por encomenda, como alega a recorrente.

Conforme salientou o contribuinte em seu Recurso Voluntário o ICMS é um imposto não cumulativo, devendo ser compensado o débito fiscal da operação com o crédito fiscal anteriormente destacado, inclusive relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização, vedando o crédito fiscal apenas quando as saídas subsequentes forem objeto de isenção ou não incidência, exceto em se tratando de saída para o exterior, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Também o crédito fiscal é vedado quando a operação tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária.

No caso sob análise, ocorre o diferimento do lançamento e do pagamento do imposto incidente sobre o valor agregado no processo de industrialização por encomenda e de suspensão do imposto sobre o valor original das mercadorias, relativo às operações de remessa e retorno. Sendo assim, o valor agregado é sim tributado e não pode ser considerado isento, não tributado ou com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária e, muito menos, alheio à atividade.

Conforme preceitua o art. 7º da Lei nº 7.014/96, dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo

por substituição vinculado a etapa posterior. Logo, trata-se de operação tributada cujo lançamento e pagamento do imposto foram postergados, diferenciando, assim, de todas as situações acima.

No tocante ao pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, há de se esclarecer que a vedação do crédito fiscal ocorre pelo fato do encerramento da fase de tributação de toda cadeia comercial da mercadoria, cuja incidência foi antecipada, como também em razão do valor do crédito fiscal da operação anterior já ter sido considerado e deduzido quando do cálculo da própria antecipação ou substituição tributária, não cabendo mais a sua utilização.

Porém, no caso concreto de diferimento, diferentemente da situação anterior, os créditos fiscais dos insumos utilizados no processo de industrialização por encomenda, caso não sejam utilizados pelo recorrente, sob a alegação de que a saída não ocorreu com débito do imposto, o responsável por substituição, no caso encomendante, também não poderá apropriá-los e, em consequência, haverá violação ao princípio basilar da não-cumulatividade do ICMS, haja vista que, apesar de tratarem de dois estabelecimentos distintos e autônomos, ocorrerá um débito no estabelecimento encomendante sem dedução do crédito, ensejando uma carga tributária cheia de 17% sobre o valor agregado, locupletando-se indevidamente o Erário estadual em razão de uma metodologia de tributação que visa beneficiar o contribuinte e criar um melhor controle de arrecadação, o que não se justifica. Como inexiste qualquer preceito legal que vede o crédito fiscal dos insumos em razão das operações subsequentes de saídas sujeitas ao regime de diferimento, o crédito fiscal é legítimo.

Também há de se ressaltar que o fato de no levantamento fiscal se apurar o percentual das saídas “não tributadas” em relação ao total das saídas no mês, a exemplo do documento de fl. 23, para efeito de proporcionalidade do estorno do crédito fiscal supostamente indevido, neste cálculo está se glosando o crédito dos insumos relativo ao valor agregado no processo de industrialização por encomenda, sujeito ao diferimento, como também relativo ao valor original das mercadorias que estão retornando, sujeito a suspensão do imposto, os quais compõem o total das saídas tidas como “não tributadas”. Assim, mesmo que a exigência fosse razoável, estaria desproporcional à saída sujeita ao regime de diferimento, por abarcar, proporcionalmente, as saídas sob suspensão do ICMS, que, por sua vez, também entraram com suspensão, não influenciando nos créditos fiscais.

Por fim, registre-se que o art. 26, § 4º, III, da Lei nº 7.014/96, entende como saldos credores acumulados àqueles oriundos de operações ou prestações decorrentes das hipóteses de manutenção de crédito prevista na legislação, dentre outros, “com diferimento do lançamento do imposto”, numa prova inequívoca do direito do contribuinte para utilização dos créditos fiscais *sub judice*.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206958.0013/12-8, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS MANUFATURING BRASIL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS