

PROCESSO - A. I. Nº 206830.0014/13-9
RECORRENTE - BRF S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0011-01/14
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 20/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0227-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O reconhecimento do direito ao crédito de ICMS é feito em função de dois enfoques básicos. O primeiro diz respeito às mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem empregados na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação (RICMS/97, art. 93, § 1º), de modo que os materiais e bens que não são utilizados diretamente na atividade industrial, na atividade-fim da fábrica, não podem ser considerados como insumos do processo produtivo e, por consequência, não geram direito ao crédito fiscal. O segundo enfoque diz respeito aos bens do ativo imobilizado, em função da atividade do estabelecimento (art. 97, § 2º), razão pela qual foi feita a exclusão, do levantamento fiscal, dos valores relativos aos bens do ativo imobilizado, em relação aos quais é legítimo o crédito, pois a norma apenas veda o crédito em se tratando de bens alheios às atividades do estabelecimento. Infração parcialmente subsistente. **b)** FALTA DE ESTORNO. CRÉDITO RELATIVO A SERVIÇOS DE TRANSPORTE E COMUNICAÇÃO NÃO VINCULADOS À OPERAÇÃO SUBSEQUENTE TRIBUTÁVEL PELO IMPOSTO - SAÍDAS INTERNAS DE RAÇÕES PARA ANIMAIS COM ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. A Lei Complementar nº 87/96, bem como a Lei estadual nº 7.014/96, determinam o estorno de crédito fiscal relativo ao serviço de transporte e comunicação, na situação em exame: arts. 21, II, e 30, II, respectivamente. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2013 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$545.609,34, acrescido da multa de 60%, em razão de duas irregularidades, ambas objeto do recurso interposto:

INFRAÇÃO 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de abril a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.745,79, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que o

contribuinte incluiu no CIAP e apropriou-se a cada mês de 1/48 avos do valor referente ao crédito fiscal de mercadorias para uso e consumo, ou não vinculadas diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, conforme demonstrativos anexados ao Auto de Infração;

INFRAÇÃO 2. Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a serviços vinculados à aquisição de mercadorias utilizadas na industrialização, cuja operação subsequente com o produto resultante ocorreu com isenção do imposto, nos meses de maio a dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$541.863,55, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que sendo o contribuinte fabricante de alimentos para animais, cujas saídas internas são isentas de ICMS, deixou de efetuar o estorno de créditos fiscais de serviços de transportes e de comunicação, no período de maio a dezembro de 2010, previsto no art. 100 inciso III, §5º do RICMS/BA/97, cuja manutenção do crédito fiscal prevista no art. 104 inciso VI foi alterada pelo Decreto 12.080/2010, conforme demonstrativos e fotocópias dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, anexadas ao Auto de Infração.

O Fisco acostou documentos às fls. 05 a 65.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 81 a 87.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 136 a 139 contestando as alegações defensivas e mantendo as imputações.

No julgamento em Primeira Instância, não unânime quanto à imputação 1 e unânime quanto à imputação 2, foi mantido parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0011-01/14, às fls. 143 a 160. Em seu voto assim se expressam o digno Relator e o ilustre Autor do Voto Vencedor:

VOTO VENCIDO – ITEM 1º

O Auto de Infração em lide versa sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo a infração 01, atinente à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, e a infração 02 referente a falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a serviços vinculados a aquisição de mercadorias utilizadas na industrialização.

No que concerne à infração 01, constato do exame dos demonstrativos elaborados pelos autuantes de fls. 09 a 23, que as mercadorias objeto da glosa de créditos fiscais são: ar condicionado, monitor, mouse, notebook, cadeiras, mesas, refrigeradores, retroprojetor, aparelho de fax, peças de reposição, tubo, cabo de aço, cantoneira, etc.

Verifico que o autuado exerce a atividade de fabricante de rações para animais, condição na qual, em princípio, faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego no processo de industrialização (art. 93, I, “a”, do RICMS/BA/97).

Também faz jus ao crédito fiscal do valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas quando destinados ao seu ativo imobilizado, assim entendidos os bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (art. 93, V, “a”, do RICMS/BA/97).

Portanto, não resta dúvida de que em se tratando de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores, material de embalagem, bens destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, em princípio, existe a admissibilidade do crédito fiscal.

Contrariamente, pode ser dito que as mercadorias, bens, materiais ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, por serem consideradas alheios à atividade do estabelecimento, não conferem ao adquirente direito a crédito fiscal.

Assim sendo, os bens e materiais arrolados na autuação, conforme demonstrativos elaborados pelos autuantes de fls. 09 a 23, a exemplo, de ar condicionado, monitor, mouse, notebook, cadeiras, mesas, refrigeradores, retroprojetor, aparelho de fax, peças de reposição, tubo, cabo de aço, cantoneira, não geram direito a crédito fiscal dada a sua condição de uso/consumo do estabelecimento, como é o caso das peças de reposição, tubo,

cabo de aço, cantoneira, ou, como bens do ativo permanente pertencentes ao setor administrativo da empresa, como ar condicionado, monitor, mouse, notebook, cadeiras, mesas, refrigeradores, retroprojector, aparelho de fax, sendo, desse modo, correta a glosa do crédito fiscal de que cuida este item da autuação.

Vale registrar que matéria semelhante já foi objeto de análise por este CONSEF, cuja decisão apontou pela inadmissibilidade do crédito fiscal de bens que não estão relacionados à atividade-fim do estabelecimento, conforme o Acórdão CJF Nº 0270-11/09, cuja ementa é reproduzida abaixo:

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. ATIVO IMOBILIZADO. BENS DESTINADOS À ATIVIDADE ALHEIA DO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA. VEDAÇÃO EXPRESSA DA LEGISLAÇÃO. Comprovado tratar-se de móveis, armários, computadores, etc., que não se relacionam à atividade-fim do estabelecimento e, em consequência, sem direito à apropriação de crédito fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

Cabível também o registro de que a Diretoria de Tributação da SEFAZ – DITRI, segue o mesmo entendimento esposado acima, conforme se verifica na resposta dada em processo de consulta formulada por contribuinte, Parecer nº 22678/2008, cujo teor é transscrito abaixo:

PARECER Nº 22678/2008.

(...)

RESPOSTA:

Da análise da presente consulta, ressaltamos inicialmente que para efeito de caracterização de bens do ativo imobilizado, para fins de aplicabilidade da legislação do ICMS classificam-se como bens destinados à manutenção das atividades do estabelecimento todos aqueles relacionados diretamente com sua atividade-fim. Nesse contexto, e considerando que a Consulente atua na extração de argila e beneficiamento, podem ser considerados como bens do seu ativo imobilizado as máquinas e equipamentos relacionados diretamente com sua linha de produção. Dessa forma, excluem-se do referido conceito os equipamentos e materiais diversos não relacionados diretamente com a atividade produtiva, a exemplo dos computadores, móveis, utensílios, cadeiras, armários, mesas, calculadoras, entre outros. Da mesma forma, não são considerados bens do ativo imobilizado as ferramentas, peças de reposição, cabos e materiais elétricos empregados na reforma, conserto e instalação das máquinas e equipamentos do estabelecimento.

Tais materiais, portanto, são considerados como materiais de uso e consumo, e suas aquisições geram direito a crédito do ICMS apenas a partir de 01/01/2011, na forma prevista no art. 93, inciso V, alínea "b", do RICMS/BA.

Finalmente, quanto às máquinas e equipamentos utilizados no setor de laboratório, deve ser observado se este setor está diretamente relacionado com a linha de extração e beneficiamento da argila; caso positivo, tais equipamentos podem ser classificados como bens do ativo imobilizado; caso negativo, serão considerados como materiais de uso e consumo do estabelecimento.

Diante do exposto, considero correta a glosa dos créditos fiscais e, por consequência, subsistente a infração 01.

No que concerne à infração 02, verifico que diz respeito à falta de estorno de crédito fiscal relativo a serviços vinculados a aquisição de mercadorias utilizadas na industrialização, cuja operação subsequente com o produto resultante ocorreu com isenção. Ou seja, sendo o autuado fabricante de rações para animais, cujas operações de saídas internas são amparadas pela isenção do ICMS prevista no art. 20, do RICMS/BA/97, deixou de efetuar o estorno de créditos fiscais relativos a prestações de serviços de transportes e de comunicação tomados.

Entendo que assiste razão aos autuantes quando dizem que a alteração do inciso VI do artigo 104 do RICMS, encontra respaldo no artigo 20, § 4º da Lei Complementar 87/96, que facilita aos estados a aplicação total ou parcial da vedação dos créditos das mercadorias e serviços em processo de industrialização de mercadorias isentas de imposto, no § 3º do art. 20 da citada Lei Complementar. Efetivamente, nos termos do art. 21, II, da Lei Complementar nº 87/96, regra trazida para a Lei Estadual nº. 7.014/96, no seu art. 30, II, o sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento, for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; ou, for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto.

A exigência fiscal se apresenta correta, haja vista que, com o advento da Alteração nº 134 ao RICMS/BA/97, Decreto nº 12080, de 01 e 02/05/10, com efeitos a partir de 01/05/10, a admissibilidade de manutenção do crédito fiscal referente à isenção de que cuida o art. 20 do RICMS/BA/97, se restringiu aos produtos adquiridos e aos insumos utilizados na fabricação daqueles produtos contemplados pela isenção do referido art. 20, sendo excluído do benefício o crédito fiscal referente aos serviços tomados.

Desse modo, como os autuantes glosaram apenas os créditos fiscais correspondentes aos serviços tomados pelo contribuinte, no caso, serviço de comunicação e transporte, atuaram em conformidade com a legislação do ICMS, sendo, portanto, subsistente este item da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR – ITEM 1º

Minhas objeções dizem respeito ao item 1º.

A rigor, o lançamento seria nulo, pois a descrição do fato foi feita de forma inadequada. Atualmente – melhor dizendo, há alguns anos –, os Autos de Infração são lavrados fazendo-se a descrição dos fatos a partir de descrições-padrão constantes no sistema de emissão de Auto de Infração por processamento eletrônico (SEAI). Cada tipo de infração tem um código. Uma vez eleito determinado código, o sistema automaticamente faz a descrição do fato. Se o fiscal não escolhe o código adequado, a descrição termina destoando do fato efetivamente apurado.

No caso deste item 1º, a acusação diz respeito a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de “material para uso e consumo do estabelecimento”. Num adendo que vem em seguida, volta a falar em crédito de “mercadorias para uso e consumo”.

Analizando-se a lista dos bens objeto da glosa do crédito, vejo que de fato boa parte é relativa realmente a material de uso e consumo: mochila, mouse, furadeira, materiais de construção e reforma, conjunto de peça para elevador, trava de queda de segurança, tubo de aço, chapas, cantoneiras, ferro chato, perfil, esticador de cabo de aço, cabo de aço, viga laminada, corda trincada, luva, capuz, duto poliéster, mangueira, cartão de saída, cartão digital, etc.

Porém, juntamente com esses materiais de uso e consumo, existem também inúmeros bens do ativo imobilizado, e é inadequado numa imputação fiscal referir-se a bens do ativo imobilizado como “material de uso e consumo”. Existem na listagem do item 1º refrigeradores, aparelhos de ar-condicionado, projetores multimídia, notebooks, mesas, monitores, no breaks e outros bens de ativo imobilizado.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), com as alterações introduzidas pela Lei nº 11.941/09, classifica as contas do ativo em dois grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo não circulante, sendo este composto de:

- ativo realizável a longo prazo
- investimentos
- imobilizado
- intangível.

Como o interesse imediato no presente caso é voltado para aqueles bens cujas aquisições dão direito ao crédito fiscal de ICMS, quando efetuadas por uma empresa industrial, darei destaque apenas aos bens do ativo circulante e aos bens do ativo imobilizado. Sob essa perspectiva, os bens materiais que interessam diretamente na determinação do que dá ou não direito ao crédito do ICMS podem ser assim classificados:

1. bens de uso e materiais de consumo (em sentido amplo), os quais, por sua vez, comportam uma subdivisão, a saber:

1.1. materiais empregados ou consumidos no processo industrial, ou seja, insumos industriais: combustíveis, lubrificantes, catalisadores, material de embalagem, materiais de controle de qualidade do produto, partes e peças das máquinas e equipamentos que se consomem no processo industrial (as partes e peças das máquinas e equipamentos não se confundem com as máquinas e equipamentos, sendo estes classificados como bens do ativo imobilizado);

1.2. materiais empregados ou consumidos fora do processo industrial, que constituem os chamados bens de uso e materiais de consumo (em sentido estrito): material de escritório, material de limpeza, cafezinho servido a clientes e funcionários, e outros gastos desvinculados do setor fabril;

1.3. matérias-primas, tipo especial de “material de consumo”, que se distingue dos materiais de consumo propriamente ditos porque as matérias-primas se incorporam fisicamente ao produto final;

2. bens do ativo imobilizado, composto das instalações físicas da fábrica, máquinas, equipamentos, veículos, computadores, impressoras, enfim, bens duráveis, de valores quase sempre significativos.

Por bens do ativo imobilizado devem ser entendidos aqueles destinados à manutenção das atividades do estabelecimento (bens de capital, veículos, máquinas, equipamentos, instalações, etc.). Peças ou partes destinadas à manutenção ou reposição no conserto ou conservação de bens do ativo imobilizado não se

confundem com estes. As peças e partes, enquanto unidades autônomas, no ato da aquisição ou enquanto no almoxarifado da empresa, constituem bens de uso (os demais bens, embora também sejam “de uso”, integram outras nomenclaturas). O bem que se consome de uma só vez classifica-se como insumo ou material de consumo. É insumo quando consumido no processo industrial, na extração, na produção, no comércio, na prestação de serviços, na geração de energia. É material de consumo quando empregado em setores não relacionados diretamente com os aludidos processos, como no caso de material de limpeza, alimentação, material de escritório.

Existem bens que se situam na faixa de transição entre bens do ativo imobilizado e bens de uso ou consumo. Dentre estes, merece destaque o caso daqueles componentes, peças ou acessórios que, ao serem aplicados a um bem do ativo imobilizado, mudam as características deste ou aumentam a sua vida útil. Quando isso ocorre, aqueles componentes, peças ou acessórios são contabilizados (e têm o tratamento fiscal) como bens do ativo imobilizado.

Os conceitos de bens de uso, de bens de consumo e de bens do ativo imobilizado devem ser buscados na ciência contábil e na ciência econômica. Mas existem também normas a serem observadas na identificação desses bens, de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas e a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas.

Importa compreender o que são materiais de consumo, com os seus desdobramentos e as múltiplas implicações destes decorrentes. Dependendo do contexto, até mesmo os insumos são materiais de consumo. As matérias-primas, em linguagem leiga, são materiais de consumo. Ocorre que o seu consumo, juntamente com o consumo dos produtos intermediários, se verifica no processo industrial. E aí está a chave da compreensão do problema, conforme mostrarei mais adiante.

Essa expressão “material de consumo” é de uma abrangência sem limites. A rigor, tudo se consome. Nada neste mundo é eterno. A questão está em que alguns bens se consomem muito lentamente, de forma imperceptível, ao passo que outros se consomem mais rapidamente, e outros se consomem de uma só vez. O consumo pode ser de tal ordem que o material simplesmente desapareça fisicamente, como, por exemplo, os combustíveis líquidos (na verdade, não “desaparecem”, haja vista a lei de conservação da massa, a chamada “lei de Lavoisier”). Noutros casos, o consumo se manifesta pelo desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do bem (lubrificantes, por exemplo). Para os efeitos fiscais, importa saber se o consumo, desgaste, dano ou perda das qualidades essenciais do material estão relacionados diretamente com o processo de industrialização (ou de produção, ou de extração, ou de geração, ou de prestação de serviço tributável) ou se a sua ocorrência se verifica fora do referido processo.

Os produtos intermediários não deixam de ser materiais de consumo, porém são consumidos no processo industrial. Para evitar confusão, seria preferível que, em vez das expressões “produtos intermediários” (expressão vazia, que nada informa) e “materiais de consumo” (que é muito ampla e, por conseguinte, imprecisa), os materiais de consumo imediato e de vida breve fossem divididos em “materiais de consumo operacional” e “materiais de consumo administrativo”, em oposição aos bens de produção e demais bens duráveis destinados à manutenção das atividades da empresa, estes apropriadamente denominados “bens do ativo permanente”.

Os bens de consumo operacional (para emprego na industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço) são na linguagem econômica denominados de insumos. O vocábulo “insumo” corresponde à expressão inglesa input, que designa tudo quanto é gasto ou investido visando à obtenção de determinado resultado (output). O conceito de insumo contrapõe-se ao de produto: insumo é tudo o que “entra” (input), e produto é tudo o que “sai” (output).

Matéria-prima e produto intermediário não são expressões equivalentes, mas também não são coisas muito distintas entre si. A expressão “matéria-prima” tem dois significados. Etimologicamente, significa “matéria primeira”, e designa as coisas que provêm da natureza, antes de qualquer tratamento, beneficiamento ou industrialização, como é o caso dos minérios e dos produtos agrícolas in natura. Essa matéria-prima em sentido estrito, depois de passar por algum tipo de beneficiamento ou industrialização, pode constituir um produto acabado – produto final – não suscetível de nova industrialização ou aperfeiçoamento, mas pode também esse produto já industrializado vir a ser objeto de um novo processo de beneficiamento ou industrialização, de modo que, de produto acabado que era, se transforma em matéria-prima (em sentido amplo) para a confecção de novas utilidades. Esse bem que num momento é produto acabado (para quem o produz) e noutro momento é matéria-prima, em sentido amplo (para quem o utilize na produção de novas utilidades), pelo fato de se situar no “meio” da cadeia de industrialização, é denominado por essa razão de “produto intermediário”, também denominado “material secundário” (chamado “secundário” por ser obtido de uma matéria-prima, “primeira”).

O conceito de produto intermediário, na acepção que acabo de comentar, é um conceito da ciência econômica.

Já no âmbito do ICMS (e do IPI), o conceito de produto intermediário é um pouco diferente. Na linguagem fiscal, designam-se por produtos intermediários certos bens que são consumidos pelas empresas em sua

atividade-fim porém não são nem matérias-primas nem materiais de consumo. São denominados de “produtos intermediários” justamente pela circunstância de se situarem nessa faixa de transição, no “meio”, entre os conceitos de matéria-prima e de material de consumo.

São insumos, para efeitos de utilização do crédito do imposto pelo regime de abatimento, as matérias-primas, os materiais secundários e demais bens intermediários utilizados (empregados, aplicados, consumidos) durante o processo de industrialização de um determinado produto.

A lei, em nenhum momento, exige que o consumo seja imediato, instantâneo, integral ou de uma só vez. E o regulamento também não. Os termos empregado pelo regulamento são estes: vinculados, consumidos. É ilegal pretender-se estender ou reduzir o alcance da norma. O que a legislação exige é que os materiais sejam utilizados no processo de industrialização.

Além desses aspectos, relacionados com a forma como os insumos são utilizados pela empresa no chão da fábrica, cumpre examinar, também, a forma como suas aquisições são contabilizadas, pois isto tem tudo a ver com a formação do preço do produto final, tendo vinculação direta com o princípio da não cumulatividade, haja vista que, sendo o produto final tributável, a lei assegura o direito ao crédito relativamente aos insumos que participam da formação do seu preço.

A contabilização dos materiais de consumo é feita de modo diverso da contabilização dos insumos. Os materiais de consumo são contabilizados como despesas. Já os insumos são contabilizados como custos de produção. Isso tem implicações importantes no tocante ao regime de apuração do ICMS, em função do princípio da não cumulatividade. Tendo em vista que os insumos são lançados como custos de produção, eles interferem diretamente na formação do preço final de venda do produto acabado.

Quanto aos bens do ativo imobilizado, os critérios para reconhecimento do direito ao crédito são outros, de acordo com a legislação. Para enfatizar a distinção, convém pôr em cotejo as diretrizes que norteiam, de um lado, o crédito das mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, e, de outro lado, o crédito dos bens do ativo imobilizado.

Com efeito, os critérios para reconhecimento do direito têm dois focos básicos:

a) o primeiro diz respeito às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, empregados na comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, caso em que se leva em conta a orientação do § 1º do art. 93 do RICMS/97;

b) o segundo diz respeito às aquisições de bens do ativo imobilizado em função da atividade do estabelecimento, caso em que se leva em conta a orientação do § 2º do art. 97 do RICMS/97.

Por conseguinte, em se tratando de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, cumpre ao intérprete verificar se a mercadoria (em sentido lato) está vinculada à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação (alínea “a” do inciso I do § 1º do art. 93), ou se é consumida nos processos acima mencionados (alínea “b”), ou se integra o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso (alínea “c”).

Já em se tratando de bens do ativo imobilizado, o que importa saber é se o bem não seria alheio à atividade do estabelecimento. Para ser alheio às atividades do estabelecimento tem de se configurar uma situação extravagante ou incompatível com a atividade da empresa: uma casa comercial que tem um iate; o escritório de uma fábrica que ostenta um quadro de Portinari; a sala do gerente forrada de tapetes persas; coisas assim extravagantes ou incompatíveis com a atividade do estabelecimento. Porém os bens do ativo permanente de uso convencional numa empresa, tais como computadores, mesas, armários, no breaks, impressoras e outros bens do ativo imobilizado dessa ordem, vinculados à atividade do estabelecimento, dão direito ao crédito. Atente-se para a regra do art. 179, IV, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), segundo o qual integram o ativo imobilizado os “bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (redação dada pela Lei nº 11.638/07).

Em sintonia com a Lei das Sociedades Anônimas, o RICMS/97, no art. 97, inciso IV, “c”, veda o crédito quando a operação de aquisição ou a prestação se referir a mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”, remetendo ao § 2º definir o que se deva entender o que se deva considerar “alheio às atividades do estabelecimento”:

“§ 2º Para os efeitos da alínea “c” do inciso IV, consideram-se alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito, dentre outras situações:

I - os bens, materiais, mercadorias ou serviços não destinados à utilização na comercialização, na

industrialização, na produção, na extração, na geração ou na prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, a exemplo dos bens do ativo permanente adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, ressalvados os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte do imposto;

II - os veículos de transporte pessoal, assim entendidos os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros;

III - os imóveis por acessão física.”

Note-se que o inciso I do parágrafo se refere a bens, materiais, mercadorias ou serviços “não destinados à utilização na comercialização, na industrialização, na produção...” O X da questão encontra-se na expressão destinados à utilização na... Um computador utilizado no escritório de uma loja ou de uma fábrica está sendo sem dúvida utilizado na comercialização ou na industrialização objeto da atividade dessa loja ou dessa fábrica, e se não for, se por exemplo o computador for utilizado apenas em jogos e futilidades, isso terá de ser acusado e provado pela fiscalização, pois desvio de função não se presume. Do mesmo modo, no caso de uma mesa utilizada no escritório de uma loja ou de uma fábrica, parte-se do pressuposto de que essa mesa é utilizada pela empresa em sua atividade comercial ou industrial, e se não for, se a mesa for utilizada para o gerente jogar pingue-pongue, isso terá de ser acusado e provado pela fiscalização. Esse mesmo raciocínio vale para todos os bens do ativo imobilizado que integram indevidamente a lista às fls. 9/23.

Observe-se ainda que o legislador, a fim de exemplificar categorias de bens que se consideram alheios às atividades do estabelecimento, cita os bens adquiridos para locação a terceiros ou para fins de investimento ou especulação, mas ressalvando os bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo “efetivamente utilizados, empregados ou consumidos pelo contribuinte”; também são considerados alheios à atividade do estabelecimento os automóveis ou utilitários de uso individual dos administradores da empresa ou de terceiros e os imóveis por acessão física.

Em suma:

a) no caso de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, deve-se verificar se a mercadoria (em sentido lato) está vinculada à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, ou se é consumida nos processos acima mencionados, ou se integra o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

b) porém, no caso de bens do ativo imobilizado, não se cogita se o bem “entra em contato direto” com as mercadorias comercializadas ou produzidas, ou se o bem do ativo imobilizado “se consome” no processo comercial ou produtivo, ou se o bem do ativo imobilizado “integra” o produto final. O papel do bem do ativo imobilizado é outro. Conforme já assinalado, de acordo com o art. 179, IV, da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), os bens do ativo imobilizado destinam-se à “manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (redação dada pela Lei nº 11.638/07).

Apresento a seguir uma síntese dos valores remanescentes do item 1º, excluídos os valores relativos a bens do ativo imobilizado, mantendo por conseguinte a glosa dos créditos relativos a materiais de uso e consumo não vinculados ao processo produtivo, que constituem o cerne da acusação, tomando por fonte os demonstrativos às fls. 9/23:

(...)

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do item 1º.

Quanto ao item 2º, acompanho o voto do nobre Relator, pela PROCEDÊNCIA.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 193 a 200, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária.

Em apertada síntese, no mérito quanto à imputação 1º o Recorrente aduz que a JJF manteve parcela que, segundo os julgadores, não teria relação direta com as atividades operacionais dele, Recorrente.

Que isto ocorreu porque, segundo a conclusão tecida pelo Fisco, os bens, em que pesem terem sido contabilizados no ativo permanente do estabelecimento autuado, não estariam diretamente vinculados à atividade industrial de fabricação de rações para animais, o que, deste modo, vedaria o direito ao aproveitamento fracionado (1/48) dos respectivos créditos. Que segundo

asseveram os §§ 2º e 3º do artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, que copia, somente os bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento não geram direito ao crédito de ICMS, dando-se como exemplo neste sentido os veículos para transporte pessoal.

“Art. 20 (...)

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

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.”

Afirma que os bens listados no lançamento fiscal não poderiam ser tachados de bens “alheios à atividade do estabelecimento”, levando-se em conta a própria natureza das operações industriais desenvolvidas pela empresa naquele local. Que faltaria ao Fisco conhecimento técnico específico acerca da atividade industrial do seu estabelecimento, o que o impossibilitaria de aferir com certeza o efetivo emprego e utilidade dos bens cujos créditos de ICMS estão sendo glosados na autuação. Que a atividade que desenvolve encontra-se sujeita a rígidas normas sanitárias, que envolvem a climatização e padronização arquitetônica/construtiva das instalações produtivas, segundo exigido pelo Regulamento de Inspeção Sanitária do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, por ser dedicado ao ramo de alimentação animal, cujos produtos dali decorrentes são consumidos por serem humanos.

Diz que a pretensão do Fisco seria fruto de presunção e que não havendo motivação da alegada conduta infracional, pelo que o lançamento de ofício não atenderia às disposições previstas no artigo 142 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, sendo insubsistente.

Quanto à imputação 2, o contribuinte novamente advoga no sentido de que teria direito à manutenção dos créditos de ICMS, porque seriam relativos a aquisição de serviços vinculados ao processo produtivo.

Afirma ser estabelecimento dedicado à atividade industrial de fabricação de ração para consumo animal, produto este isento do recolhimento do ICMS em relação às respectivas saídas, conforme assegurado pelo artigo 20, inciso III, do RICMS/BA, com a redação do Decreto nº 6.284/97. Que pela regra geral contida no artigo 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, da Constituição da República, os créditos de ICMS apurados pelas entradas devem ser estornados na hipótese de a operação subsequente ser amparada por regra de isenção, salvo se a legislação dispuser de forma contrária.

Que foi exatamente o que fez a legislação baiana quando, por meio do artigo 104, inciso VI, do RICMS/BA, estabeleceu que o crédito de ICMS não seria estornado na hipótese de saídas subsequentes abrangidas pela isenção prevista no artigo 20 deste mesmo diploma, em decorrência de entradas de insumos em geral e material de embalagem utilizado na produção.

“Art. 104. Não se exige o estorno do crédito fiscal relativo:

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos.”

O contribuinte afirma ser verdade que a redação do aludido dispositivo foi alterada pelo Decreto nº 12.080/10, o qual suprimiu do texto a parte que se referia aos créditos de ICMS oriundos dos serviços tomados.

VI - às entradas em estabelecimento agropecuário dos produtos objeto da isenção de que cuida o art. 20, bem como às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos, inclusive o crédito relativo aos serviços tomados, nas operações de saídas internas subsequentes de que cuida o referido artigo, atendidas as condições nele estipuladas, enquanto perdurar aquele benefício, sem prejuízo do disposto no inciso V do art. 105” (redação antiga)

O recorrente assevera que seria irrelevante, no presente caso, a supressão legal acima identificada, porque na dinâmica de produção do estabelecimento autuado os serviços ora referidos, que foram por ele tomados, constituiriam insumos no processo industrial de fabricação de ração, o que entende que lhe garantiria o direito ao crédito de ICMS.

Que a doutrina e pacificada jurisprudência dos tribunais superiores já teriam consolidado o entendimento segundo o qual são admitidos não somente os chamados créditos físicos, isto é, o ICMS suportado pela aquisição de insumos que se agregam ao produto final, como também os ditos créditos financeiros, que constituem aqueles créditos decorrentes do ICMS suportado na aquisição de bens que, embora não integrem o produto final, representam elementos indispensáveis no processo produtivo do estabelecimento. Cita o Acórdão proferido nos autos do Recurso Especial nº 1090.156/SC. Afirma que a conclusão deste Acórdão encontra-se em acordo com o disposto no artigo 20 da Lei Complementar nº 86/97.

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação. (g.p.)

Afirma que a supressão do texto do inciso VI do artigo 104 do RICMS/BA/97 teria visado apenas afastar a redundância naquele comando normativo, pois o serviço de transporte e de comunicação, quando utilizados por estabelecimento industrial em seu processo fabril, seriam considerados pela legislação de regência, e pela pacífica jurisprudência dos tribunais superiores, como insumos para fins de direito ao crédito de ICMS. Que se o legislador baiano tivesse pretendido obrigar o estabelecimento a estornar os créditos oriundos de tais operações (transporte e comunicação), teria apresentado regra de exceção expressa no próprio comando normativo.

Assevera que a prova de que tais prestações constituiriam insumos produtivos estaria na legislação baiana, especificamente nos incisos II-A e III do artigo 93 do RICMS/BA/97, os quais garantiriam a tais prestações o direito ao crédito de ICMS.

Aduz que estaria demonstrado que os serviços de transporte e de comunicação adquiridos pelo estabelecimento autuado, por terem natureza de insumos empregados no processo produtivo de ração animal, conforme previsto inclusive na legislação baiana, permanecem com o direito à plena manutenção dos respectivos créditos de ICMS (não exigência de estorno), mesmo após a edição do Decreto nº 12.080/10, o qual teria objetivado tão somente a supressão de redundância no texto normativo correspondente.

O recorrente conclui requerendo a reforma do Acórdão recorrido, com o fim de cancelar integralmente a exigência fiscal.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, emite Parecer às fls. 205 e 206 aduzindo que o recorrente alega, em síntese, que os créditos utilizados são legítimos, porque os bens adquiridos para ativo fixo prestam-se ao cumprimento das exigências das regras sanitárias do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, já que se dedica ao ramo da alimentação animal.

Que, quanto à infração 2, afirma que os serviços prestados servem como insumos à atividade industrial, pelo que legítimo o aproveitamento do crédito fiscal, sendo irrelevante a discussão acerca da redação do art. 104, VI, do RICMS/BA/97.

A Procuradora prossegue expondo que, da análise dos fatos, observa que as alegações do recorrente não merecem acolhida.

Que, em relação à imputação 1, a decisão recorrida excluiu da exigência os valores relativos à aquisição de bens de uso e consumo, cujo crédito fiscal encontra-se vedado pela LC 87/96 e suas modificações, assim como bens do ativo que não se relacionam ao processo produtivo.

Que, em relação à infração 2, as saídas dos produtos da empresa autuada são isentas, razão pela qual está vedada a utilização de crédito fiscal relativo a serviços de transporte e comunicação, nos termos do artigo 104 do RICMS/BA/97, com a redação dada pelo Decreto 12.080/2010, com vigência a partir de 01/05/2010.

A Representante da PGE/Profis prossegue expondo que a regra geral prevista no art. 20 da LC 87/96 é a de estorno de crédito fiscal na hipótese de saída posterior com isenção, salvo disposição legal expressa de manutenção do referido crédito.

Afirma que o RICMS/BA/97, a partir de maio/2010, excluiu os créditos relativos a serviços de comunicação e transporte do rol dos créditos com previsão expressa de manutenção, no caso de saídas posteriores com isenção do imposto, e que os fatos geradores objeto da autuação são posteriores a esta alteração legislativa.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações imputadas.

Não merece reparo a decisão recorrida.

No que tange à imputação 1, que trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento constando ainda, na descrição da imputação, que o contribuinte incluiu no livro CIAP, e apropriou-se a cada mês, de 1/48 avos do valor referente ao crédito fiscal de mercadorias para uso e consumo, ou não vinculadas diretamente ao processo produtivo do estabelecimento, observo que nos demonstrativos do levantamento realizado, tal como já dito na Decisão de base, o Fisco incluiu tanto materiais de uso e consumo, quanto bens do ativo imobilizado.

Em relação aos materiais de uso e consumo, há vedação expressa de utilização de crédito fiscal relativo à sua aquisição, consoante exposto no artigo 20 c/c artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96, em redações que atingem o período objeto da autuação:

LC 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(..)

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011; (Redação dada pela Lcp nº 122, de 2006)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020; (Redação dada pela Lcp nº 138, de 2010)

(...)

Observo que as mercadorias classificadas como materiais de uso e consumo, tal como exposto didaticamente no Voto Vencedor da decisão recorrida, são furadeiras, mochilas, mouses, peças de reposição, dentre outras. Em relação à procedência da glosa de crédito relativamente à aquisição de materiais de consumo, a decisão de base foi unânime.

Contudo, houve dissensão quanto ao crédito fiscal relativo aos bens do ativo que não se relacionam à atividade da empresa.

A divergência fundou-se na expressão “atividade da empresa”. Assim, no voto vencido expõe-se que por atividade da empresa entende-se a atividade-fim da empresa, e no Voto Vencedor

entende-se que a expressão “atividade da empresa” engloba toda aquela que vise à consecução das atividades da empresa para atingir a sua finalidade comercial, inclusive, não se restringindo à atividade de industrialização.

A parcela do crédito tributário lançado, e que foi atingida pela desoneração, não foi objeto de Recurso de Ofício por não ter sido atingido o limite de R\$100.000,00, previsto na alínea “a”, I, do artigo 169 do RPAF/99:

RPAF/99:

Art. 169. Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I - para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

a) recurso de ofício das decisões proferidas pelas Juntas de Julgamento Fiscal, quando a decisão for total ou parcialmente favorável ao sujeito passivo, se o montante do débito exonerado pela referida decisão for superior a R\$ 100.000,00 (cem mil reais);

E, uma vez que a desoneração em si não é questionada pelo sujeito passivo, até porque lhe faleceria interesse recursal para tanto, então também não é objeto do Recurso Voluntário interposto, pelo que não me cabe apreciar o mérito da decisão quanto a esta mencionada desoneração.

Consoante já exposto neste meu voto, não merece guarida a alegação do contribuinte quanto ao seu direito de uso de crédito fiscal relativo à aquisição de material de uso e consumo. Assim, correta a glosa do crédito fiscal, tal como decidido pela Junta de Julgamento Fiscal, pelo que voto pela manutenção da decisão de base quanto à procedência parcial da imputação 1.

Em relação à imputação 02, esta cuida de falta de estorno de crédito fiscal relativo a serviços vinculados à aquisição de mercadorias utilizadas na industrialização, cuja operação subsequente com o produto resultante ocorreu com isenção. Assim, sendo o autuado fabricante de rações para animais, cujas operações de saídas internas são amparadas pela isenção do ICMS prevista no art. 20, do RICMS/BA/97, o sujeito passivo deixou de efetuar o estorno de créditos fiscais relativos a prestações de serviços de transportes e de comunicação que tomou.

Coaduno-me com a decisão de base, que trafega no mesmo sentido do expressado pela PGE/PROFIS no Parecer constante dos autos, quanto a que a alteração do inciso VI do artigo 104 do RICMS/BA/97 encontra respaldo na LC 87/96 e neste caminho os Estados da Federação podem vedar total, ou parcialmente, o uso dos créditos fiscais relativos a mercadorias e serviços concernentes a processo de industrialização de mercadorias com saídas isentas de pagamento de imposto, conforme §3º do art. 20 da citada Lei Complementar.

Como já dito na decisão recorrida, nos termos do art. 21, II, da LC nº 87/96, e do art. 30, II, da Lei nº 7.014/96, o sujeito passivo deveria ter efetuado o estorno do crédito fiscal relativo aos serviços tomados, referentes às suas saídas não tributadas pelo ICMS.

Os fatos geradores da imputação ocorreram no período de maio a dezembro/2010. E ao contrário do quanto pretendido pelo digno recorrente, é imperioso observar a regra trazida pela Alteração nº 134 ao RICMS/BA/97, objeto do Decreto nº 12080/10, com efeitos a partir de 01/05/10, segundo a qual a admissibilidade de manutenção do crédito fiscal referente à isenção objeto do art. 20 do RICMS/BA/97 limita-se aos produtos adquiridos e aos insumos utilizados na fabricação daqueles produtos contemplados pela isenção do referido art. 20, sendo então excluído do benefício o valor do crédito fiscal referente aos serviços tomados.

Neste sentido, está correta a exigência fiscal, e exata a decisão unânime quanto à procedência da imputação 2.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº 206830.0014/13-9, lavrado contra **BRF S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$544.734,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS