

PROCESSO - A. I. N° 206891.0039/15-1
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0077-04/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 26/04/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0058-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Operações de transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa. A base de cálculo é restrita ao custo de produção, assim definido em lei: matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Indevida a utilização de créditos fiscais pelo destinatário relativos à aplicação da alíquota interestadual sobre os demais elementos de custo de produção. Não acolhidas as preliminares de nulidades. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

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 14/12/15, exigindo ICMS no valor de R\$5.174.404,70, acrescido da multa de 60% acusando 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. Trata-se de estorno de crédito do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, tudo em conformidade com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração*

A 4ª JJF na Decisão proferida (fls. 188/202), inicialmente indeferiu o pedido de realização de perícia contábil formulado pelo sujeito passivo, por entender que sua necessidade depende de conhecimento especial de técnicos, o que não é o caso do lançamento fiscal em questão, acerca da definição conceitual dos componentes do custo de produção elencados no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, nos termos do disposto no art. 147, I, “b”, do RPAF/BA.

No mérito, ressaltou que a autuação acusa utilização indevida de crédito fiscal, relativo a operações de transferência, cuja base de cálculo é fixada por meio de lei complementar (art. 13, § 4º, II) expurgando das transferências os valores relativos a: energia elétrica, depreciação e outros custos por não ser parte integrante de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, tudo conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO (fl. 09, 27/31).

Ressalta que a tese do recorrente é que a fiscalização interpreta de forma equivocada o inciso II, § 4º, art. 13, da LC 87/96, considerando apenas parcelas de custo para efeito da constituição da base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais, contrariando o princípio da não cumulatividade do imposto (art. 146, III, “b”).

Destaca que o art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, estabelece que a base de cálculo nas operações de saídas destinadas ao mesmo titular é o: custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Conclui que a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar e não pode

ser modificada por qualquer lei estadual, para não gerar insegurança jurídica, prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital.

Afirma que no caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o “custo da mercadoria produzida”, elencado de forma taxativa na LC nº 87/96, qual seja: o somatório da matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Destacou que no que concerne à energia elétrica, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matérias-primas, nem produto intermediários, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885; RESP 518656-RS; AG 623105-RJ e AgRg no RE 826689-RJ).

Refutou a interpretação do defendant de que o art. 290, do RIR/99 apresenta os tipos de custo de produção, decorrente da atividade desenvolvida, a exemplo da depreciação, energia elétrica e outros custos indiretos, que difere do previsto no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 que apresenta composição de base de cálculo formada pelos elementos acima identificados.

Finalizou ressaltando que:

Quanto ao princípio da não cumulatividade trazido pelo defendant para corroborar a tese apresentada em sua impugnação, a própria Lei Complementar nº 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, diante de toda a sistemática do ICMS e conforme disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

Quanto ao alegado direito da utilização do crédito fiscal em sua totalidade conforme destacado nos documentos fiscais, a legislação do ICMS do Estado da Bahia, repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados e à época dos fatos geradores:

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, creditarse 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;*

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

Além do mais, embora nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não seja observado um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência, pois o ciclo econômico se desenrola parte em um Estado, parte em outro. E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito).

Em conclusão, 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.

Por fim, transcrevo excertos do voto vencedor no Acórdão nº 0432-12/11, prolatado pelo 2º CJF deste CONSEF (trazida pelos fiscais autuantes - fls. 2 verso/3 dos autos) que resume toda a posição deste Colegiado a respeito

do tema em debate, Decisão esta de igual teor e proferidas em dezenas de decisões já prolatadas.

.....

O assunto, objeto de dezenas de Acórdãos deste Conselho de Fazenda prolatados em primeira e segunda instância de julgamento, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0250-11/09, CJF nº 0251-12/10, CJF nº 0266-11/09 e, mais recentemente, Acórdão CJF nº 0312-11/11, ao qual me reportarei ainda neste voto, é a 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.

Da análise dos elementos deste processo, verifico que o ponto fulcral da discussão reside na definição dos conceitos para os quatro elementos que constam no multicitado artigo 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96.

Assinalo que definição contábil não implica subordinação de parâmetros tributários. Assim, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não constituiriam hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias; porém, considerando-se que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas para promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

De igual maneira, ainda que a energia elétrica seja, evidentemente, utilizada em qualquer processo produtivo - e de modo geral na quase totalidade das atividades sociais humanas - e de fato se constitua em um custo contabilmente considerado pela empresa; que, em mesma ótica, sejam também assim contabilmente considerados custos os decorrentes de uso de gás, de água, bem como os gastos com transporte das mercadorias, com o uso de mão de obra terceirizada, com a depreciação de equipamentos e até das instalações físicas da indústria; enfim, considerando-se todos os gastos que uma indústria necessariamente tem para poder fabricar seus produtos, a legislação tributária - no caso específico a Lei Complementar nº 87/96, em obediência ao inciso III do artigo 146 da Constituição da República – essa Lei Complementar segregou, para efeito de composição de base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais, apenas alguns dos custos operacionais que o remetente tem, para realizar suas atividades fabris.

Definiu que são quatro elementos. Dentre estes quatro não se inclui energia elétrica, gás, ou água, e nem os demais gastos indevidamente considerados pelo contribuinte autuado. O legislador infraconstitucional assim procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra.

Consoante exposto, a Constituição da República, em seu artigo 146, determina que: Constituição da República:

Art. 146.

Por conseguinte, ao contrário do que argumenta o sujeito passivo nos autos deste processo, a interpretação da regra estabelecida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe tal Lei Complementar:

Portanto e em obediência a LC nominada, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF, energia elétrica, comunicação não serem considerados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica na glosa dos respectivos créditos, e consequentemente, meu voto pela PROCEDÊNCIA da autuação.

Em 20/07/16 foi lavrado Termo de Perempção (fl. 212), por não ter apresentado Recurso no prazo.

O sujeito passivo protocolou petição contra o arquivamento do Recurso interposto em 21/07/16 em 05/08/16 (fls. 263/267), alegando não ter sido cientificado da Decisão de Primeira Instância.

Em despacho da Secretaria do CONSEF (fls. 272/273) foi esclarecido que a correspondência enviada foi devolvida com informação de que “mudou-se” (fls. 208/209) e opinou que fosse dado provimento ao pedido de considerar o Recurso Voluntário tempestivo em razão da intimação consignada às fls. 212 e 271, o que foi deferido pelo Presidente do CONSEF.

Em 21/07/16 foi protocolado Recurso Voluntário (fls. 216 a 235), o recorrente inicialmente tece comentários sobre a tempestividade do apelo recursivo, comenta a autuação destacando a interpretação com relação à constituição da base de cálculo, relativa a créditos fiscais do período de janeiro a dezembro/2012, tendo como premissa a transferência de produtos com apuração de base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, considerando que não devem compor a

base de cálculo o custo da “depreciação, energia elétrica/outros e gastos gerais de fabricação”.

Comenta os argumentos apresentados na defesa de que (i) não houve supervalorização da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; (ii) em especial a “energia elétrica” adquirida é empregada no processo industrial sendo considerado matéria prima ou produto intermediário, “segundo o artigo 20 c/c o artigo 33, inciso II” da LC 87/96 e (iii) violação ao princípio da não cumulatividade, visto que o valor creditado foi o mesmo que foi apurado pelo remetente.

No mérito, reapresenta os argumentos da impugnação inicial, em resumo:

- A) Que a autuação tem como base o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, restringindo-se aos elementos de custos nominados, mas que com base na teoria contábil, art. 177 da Lei nº 6.404/76, da doutrina e do Pronunciamento Técnico CPC 16 (art. 12), do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99 - art. 290), deve ser interpretado que os elementos de custos citados são apenas exemplificativos, cabendo à empresa qualificar seus elementos do custo de produção;
- B) Os artigos 20 e 33 da LC 87/97, prevê o direito de utilizar o crédito fiscal relativo à energia elétrica consumida no processo de industrialização, configurando como matéria prima ou material secundário utilizado na industrialização dos produtos transferidos;
- C) O princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, § 2º, I, da CF/88 e art. 20, da LC nº 87/96) tem como finalidade garantir o amplo creditamento em toda cadeia produtiva, compensando do débito o valor do imposto pago na fase anterior, restringindo o crédito apenas nas hipóteses de isenção ou não incidência. Ressalta que o art. 22 da LC 87/96, que estabelecia possibilidade de glosa de crédito foi vetado, o que demonstra impossibilidade de glosa de crédito fiscal. Conclui que não existiu na situação presente as limitações do creditamento do ICMS que foi glosado;

Requer novamente o pedido de realização de perícia técnica para comprovar a composição da base de cálculo do ICMS, ou improcedência da autuação.

VOTO

Inicialmente quanto ao pedido de realização de perícia contábil formulado pelo recorrente, observo que na situação presente a questão que se apresenta é que na apuração da base de cálculo das operações de transferências de mercadorias produzidas pelo estabelecimento da mesma empresa, foi utilizado o custo de produção, enquanto a fiscalização, tomando como base as planilhas de custos elaboradas pela própria empresa, excluiu valores relativos aos elementos de custos que entendeu que não deveria integrar a base de cálculo. Portanto, os elementos estão dispostos no processo e não depende de conhecimento especial de técnicos, para apurar os componentes do custo de produção nos termos do disposto no art. 147, I, “b”, do RPAF/BA. Por isso fica indeferido o pedido formulado.

No mérito, constato que o recorrente reapresentou na sua quase totalidade os argumentos da impugnação inicial, que já foram apreciados na Decisão proferida pela primeira instância.

Quanto ao argumento de que os elementos de custo previstos no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, para constituir a base de cálculo nas operações de transferência é apenas exemplificativo, constato que conforme apreciado na Decisão proferida pela 4ª JJF, a Constituição Federal prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”) e no caso a LC 87/96 estabelece no seu art. 13, § 4º, II (art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular é “*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Logo, a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, e válida tanto para as operações de transferências para contribuintes instalados neste Estado, como para as transferências que os mesmos realizarem para estabelecimentos localizados em outros Estados.

Por isso, não pode ser acolhido o argumento do entendimento manifestado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo na Decisão Normativa CAT nº 5/2005, bem como das regras estabelecidas no RICMS do Estado de Minas Gerais e resposta do Estado do Paraná.

Com relação à exclusão da base de cálculo do valor concernente à energia elétrica, noto que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, o STJ firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica não configura insumo, matérias-primas, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885/2006; RESP 518656-RS/2004; AgRg no AG 623105-RJ/2005; AgRg no RE 826689-RJ/2006).

Assim sendo, mesmo que a LC 87/96 tenha estabelecido no seu art. 33, II, “b” o direito ao crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento quando consumida no processo de industrialização, é assegurado o direito de utilização do crédito, mas a sua aquisição não pode ser computada como elemento de custos indicado no § 4º, II, do art. 13 da LC 87/96, que se restringe ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme jurisprudência do CONSEF a exemplo dos Acórdãos nº^{os} CJF 0250-11/09; CJF 064-11/09; CJF 0081-11/09; CJF 082-11/10; CJF 0413-12/10; CJF 0266-11/09 e CJF 0377-12/09, o que evidencia o entendimento prevalente nas Decisões proferidas por este Conselho.

Quanto à invocação do princípio da não cumulatividade, diante das disposições do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, e previsão da utilização do crédito fiscal com base no que foi destacado nos documentos fiscais, observo que o legislador estabeleceu regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, promovendo uma partilha entre Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação.

Logo, concluo que tendo o estabelecimento industrial situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado nesse Estado da Bahia, incluído valores que não previstos na LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constituiu um crédito fiscal indevido, objeto do estorno, conforme demonstrativo sintético e integral acostados aos auto, em conformidade com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

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

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 o Auto de Infração nº 206891.0039/15-1, lavrado contra SADIA S/A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.174.404,70, 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, 09 de março de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS