

PROCESSO - A. I. N° 206891.3062/16-2
RECORRENTE - SOUZA CRUZ S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0094-01/17
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 12/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0300-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, definido como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Versa o Recurso Voluntário acerca da irrisignação do sujeito passivo da relação tributária contra a Decisão proferida pela 1ª JFJ, através do Acórdão JFJ nº 0094-01/17, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado sob a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96, para exigir ICMS no valor de R\$3.663.629,19, acrescido da multa de 60%.

A “Descrição dos Fatos” se reporta à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, os quais foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Está consignado que, por força de disposição constitucional (arts. 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, da CF), a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, prescreve que, na situação arrolada na autuação, a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, o que equivale à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Também se encontra registrado que a LC nº 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), a qual, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas.

A par disso, alude que, por isso, os demais gastos foram expurgados para a determinação da base de cálculo legal, implicando estorno do respectivo crédito fiscal, mencionando que o gasto de depreciação da fabricação de outros produtos deve ser expurgado para fins de determinação da base de cálculo legal, pois a empresa fez o estorno apenas da depreciação referente à fabricação de cigarro, deixando de fazer em relação aos outros produtos.

Outrossim, menciona que o ICMS exigido foi apurado com base na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa autuada, onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO por código de produto, o qual serviu de base para a elaboração do demonstrativo de

“ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANFERÊNCIA”, extraído o custo de depreciação da fabricação de outros produtos.

O autuado apresentou a sua peça impugnatória (fls. 67 a 78) e os autuantes prestaram a informação fiscal de praxe (fls. 112 a 159), seguindo-se a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, proferida por unanimidade de votos, dando pela Procedência do Auto de Infração (fls. 164 a 174), na seguinte literalidade:

“O presente Auto de Infração versa sobre estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de emprego de base de cálculo nas operações de transferência interestadual (entradas na filial Bahia) com valores superiores ao previsto no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar 87/96.

Trata-se de operações de transferência de cigarros para a filial localizada nesse Estado da Bahia, cujo fulcro da discussão tributária importa na inclusão ou não no custo da matéria prima (fumo) da depreciação das máquinas da Unidade de processamento de Fumo, quando das transferências para a fábrica de cigarro e, em seguida, nas aludidas transferências interestaduais, excluídas as rubricas "depreciação", "combustíveis", "energia".

A exigência abarca o período de janeiro a dezembro de 2012 e 2013, totalizando R\$3.663.629,19, mais acréscimos legais, dentre eles a multa de 60% do valor do imposto, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, alega apenas o autuado que decisões dos Tribunais administrativos e judiciais, não se prestam na confirmação de acerto a Auditoria que ensejou a confusa autuação e que expurgar a depreciação e outros custos viola preceitos legais e contábeis, a garantia constitucional do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.

Entendo que formalmente o Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Não houve qualquer cerceamento aos direitos de defesa do contribuinte, tendo em vista que o procedimento fiscal foi manejado de forma regular, em respeito ao devido processo legal e os demais princípios constitucionais que informam o direito de tributar. A autuação se encontra devidamente fundamentada, oportunizando ao autuado exprimir sua concordância ou não com os fatos apontados como irregulares, o que, inclusive, o fez, da forma e com os elementos de que dispunha ou entendeu necessários, na defesa das suas teses.

As questões materiais suscitadas no presente Auto de Infração serão apreciadas no mérito.

A acusação tributária é que houve a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de entradas por transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, inc. II).

Os detalhamentos das operações constam no corpo do próprio Auto de Infração, demonstrativos dos débitos acostados aos autos e nos papéis de trabalho, traduzindo que ao ser apurado o custo de produção das mercadorias transferidas de outros estabelecimentos dessa empresa para o estabelecimento situado na Bahia, a fiscalização constatou que na base de cálculo das transferências foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento.

É cediço que base de cálculo do ICMS é matéria de reserva legal. No caso em concreto, diz respeito ao parâmetro fixado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, segundo o qual nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, entendendo-se para esse fim como custo da mercadoria produzida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A redação do dispositivo em apreço é esta:

“§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

.....

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento;”

Alega o autuado que a Lei Complementar nº 87/96 não dispõe sobre o que deve ser considerado como CUSTO DA MATÉRIA PRIMA, que compõe o custo da mercadoria produzida, base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias; portanto, os princípios contábeis geralmente aceitos, o RIR (Decreto nº 3.000/990), Lei nº 6.404/76, determinam que, na apuração dos custos de produção, devem ser incluídas diversas rubricas, entre elas a depreciação e outros encargos da produção.

Explica que para a produção de cigarros, as fábricas de Uberlândia (MG) e de Cachoeirinha (RS), receberam, por transferências, o fumo que é processado nas suas próprias Usinas de Santa Cruz do Sul (RS), Blumenau (SC) e Rio Negro (PR), além materiais gráficos, rótulos, embalagem; o custo desses insumos inclui tais encargos, que devem ser obedecidos, até mesmo por força legal.

Informam os Auditores que o contribuinte incluiu no seu custo de produção os encargos de depreciação, amortização, exaustão, manutenção, que não foram expurgados, ao manter a depreciação da Unidade de processamento de Fumo (UPF) no custo da matéria-prima.

Depreciação é um termo contábil que designa a diminuição do valor de um bem do ativo imobilizado em decorrência do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal. Não há dúvida que constitui um custo de produção. Porém nem todos os custos de produção podem integrar a base de cálculo do ICMS nas transferências. De acordo com a regra do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, na saída, em transferência, de mercadoria destinada a outro estabelecimento do mesmo titular situado em outro estado, a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, estabelecendo a lei que como “custo da mercadoria produzida” deve ser entendida “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”.

Ocorre que não é todo e qualquer custo de produção que deva compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais feitas por estabelecimento industrial, mas apenas o custo relacionado a matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Depreciação de bens do ativo imobilizado, demais custos de manutenção não se enquadram no conceito dos custos das quatro categorias especificadas pelo § 4º da lei complementar.

Foi apreciado que os papéis de trabalho juntados aos autos comprovam que, na apuração da base de cálculo das mercadorias transferidas para estabelecimentos da empresa situada no Estado da Bahia, foram incluídos gastos que não se enquadram como matéria prima, material secundário, mão de obra ou acondicionamento, a exemplo de depreciação amortização, exaustão, manutenção, aluguel, seguros, etc, corretamente glosados pela fiscalização. Portanto, não se trata de definição contida na legislação do que deve ser considerado, ao alvitre do interessado, mas, sim, a limitação estabelecida no art. 13, §4º da LC 87/96, com respaldo do disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Não tem razão igualmente o atuado no argumento que obedeceu os princípios contábeis geralmente aceitos, que deva haver uma interpretação extensiva da legislação, com aplicação subsidiária da Lei nº 6.404/76 ou no artigo 290 do RIR - Regulamento do Imposto de Renda, pois, a interpretação do quanto determinado na LC 87/96 deve ser restritiva, visto que o ICMS é um imposto Estadual e aplicar normas contábeis complementares com interpretação ampla, poderia gerar conflitos interestaduais preocupantes. Além disso, entendo que a redação do mencionado art. 13 está suficientemente clara quanto ao seu alcance e quanto aos elementos albergados, erigidos para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Justamente até para que se efetive o princípio da não cumulatividade do imposto.

O direito não assiste ao impugnante na alegação de que as decisões judiciais coladas aos autos, não se aplicam ao caso concreto, considerando que as mesmas fazem referências aos diversos aspectos do tema tratado e o Acórdão do STJ enfatiza que a base de cálculo, nas operações de transferências interestaduais é formada pelo somatório da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Logo, tendo o remetente destacado ICMS em valor superior ao devido nas operações de transferência, fica sujeito a glosa do crédito fiscal, visto que reflete em apuração do ICMS a menos no estabelecimento destinatário das mercadorias, consoante o disposto no art. 93, § 5º, I e II, do RICMS/97 (a partir de 01.04.2012, art. 309, § 7º, do RICMS/12)

Ressalto que este entendimento tem sido prevalente nas decisões deste Conselho, a exemplo das decisões proferidas nos Acórdãos CJF 275-11/11; CJF 093-11/11; CJF 322-11/11 e CJF 337-12/12, que trata da mesma matéria e mesma empresa, muito embora alguma destas decisões tenha dado provimento parcial, na essência, manteve o entendimento de que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), segundo delimitação estatuída no art. 13, §4º da LC 87/96.

Considero caracterizada a infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado com a Decisão proferida em 1ª Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 238 a 249), através do qual, inicialmente, teceu considerações acerca da infração imputada e, em seguida, repetiu a sua peça impugnatória, reproduzindo todos os principais argumentos que foram apresentados por ocasião da impugnação.

Asseverou que o autuado não cometeu qualquer infração quanto à fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de cigarros para seus estabelecimentos no Estado da Bahia, na medida em que observou, de forma estrita, o disposto no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e correspondente dispositivo do RICMS/Bahia, de acordo com os quais a base de cálculo do imposto, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento”*.

Prosseguindo, o recorrente passou a analisar a Decisão hostilizada, asseverando que a JJF houve por bem afastar todas as suas teses por entender que o estabelecimento produtor do recorrente, ao efetuar a transferência das mercadorias, incluiu valores que não constituíam o custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, do que resultou ser a base de cálculo empregada nas transferências superior à devida, concluindo, em consequência, ser necessária a glosa do crédito fiscal correspondente à parcela excedente, conforme o demonstrativo *“Estorno de Crédito – Custo de Transferência”*.

Destacou que, quanto a esse demonstrativo, o autuado, *“por enquanto, não se deu ao trabalho de verificar a apuração dos valores e quantidades levantadas na auditoria fiscal pela simples razão de que não concorda com o mérito dessa equívocada autuação.”*

Aduziu ter o relator, no voto que julgou procedente a autuação, discordado quanto à aplicação, ao caso, dos preceitos da Lei nº 6.404/76, do RIR e práticas contábeis, porquanto, a seu ver, *“em matéria de ICMS a norma maior é a própria norma tributária do referido imposto”*.

Posicionou-se o recorrente na linha de que tal Decisão é juridicamente insustentável, razão pela qual deve o Recurso Voluntário ser integralmente provido, e, por conseguinte, inteiramente cancelada a autuação fiscal sob enfoque.

Adentrando ao mérito, afirmou que os autuantes, ao interpretarem o disposto no inciso II do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, entenderam que o autuado, ora recorrente, deveria ter expurgado da base de cálculo do ICMS que incidiu nas transferências interestaduais de cigarros, produto já industrializado, para estabelecimentos filiais neste Estado, as despesas com depreciação, amortização e exaustão, as quais foram computadas no custo dos mesmos, isto porque a legislação tributária aplicável não daria autorização para tanto, e na Decisão recorrida foi salientado que o recorrente não questionou os valores e quantidades levantados pela Fiscalização nessa autuação, lavrada em função da base de cálculo do ICMS que foi pela mesma adotada.

Asseverou que a ausência de questionamento prende-se ao fato de ser o cerne da questão, fundamentalmente, a interpretação que se impõe ao estabelecido no invocado inciso II, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96, transcrevendo-o.

Reiterou a omissão da Lei Estadual nº 3.956/81 quanto ao que se deveria considerar como componente das parcelas de custo antes alinhadas, afirmando ser plausível, no particular, valer-se das regras de interpretação e integração da legislação tributária, em conformidade com o que prescreve o Código Tributário Nacional, recorrendo-se a outras legislações aplicáveis por analogia, como a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), a qual, no art. 177, estabelece que a escrituração daquelas empresas deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, entre eles aquele que previsional a inclusão de diversas rubricas, como as de depreciação e outros encargos, na apuração dos custos de produção.

Entendeu que, no específico, dever-se-ia considerar a falta de lei que expressamente obrigue o contribuinte, para efeito do cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de produção própria, a expurgar do custo da matéria prima, do material secundário e acondicionamento, que integrassem a mercadoria produzida, qualquer parcela que compusesse

esse custo de produção, como já anteriormente aludido.

Ao finalizar, o autuado assegurou que não *poderia* “o fisco exigir os pretendidos expurgos de depreciação e outros, sob pena de violação à garantia constitucional a que alude o art. 5º, II, da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei.”.

Por fim, pugnou pelo provimento do Recurso, para que se julgasse improcedente o lançamento fiscal efetuado através “desse equivocado Auto de Infração”.

VOTO

Neste momento processual cuidam os autos da análise do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte visando reformar a Decisão de 1ª Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração supra identificado, relativo à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos itens matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme previsorado na Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo da relação tributária, no seu inconformismo, pugnou pela improcedência do Auto de Infração, reiterando os argumentos apresentados na impugnação, enfatizando ser o cerne da questão a interpretação equivocada do inciso II, § 4º, art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 e a omissão da legislação tributária Estadual referentemente ao que se considerar como componente das parcelas de custo para efeito de base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferências interestaduais.

Nesse contexto, a discussão travada no presente processo administrativo fiscal diz respeito à base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados entre estabelecimentos do mesmo titular, a qual, por força do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, se encontra definida pela Lei Complementar nº 87/96, cujo art. 13, § 4º, II, dispõe:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

(...)

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;”.

Com efeito, o dispositivo é claro, não comportando interpretação extensiva para incluir no custo de produção outras rubricas não especificamente listadas, sob pena de se inserir subjetivismo indesejável na apuração da correta base de cálculo da operação, além do risco de ser deixado a cargo do contribuinte a definição de a qual Estado da Federação recolheria a maior parte do imposto devido.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único meio competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, desobedecê-la importaria em afronta à própria Carta Magna.

Disso resulta que a estipulação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser, de pronto, rechaçada, porquanto eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Outrossim, tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo mesmo titular não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, nem tampouco fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos, em face de técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei

Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Lei Maior.

Por conseguinte, é a própria Lei Complementar nº 87/96 que estatui, para tal operação, a efetiva base de cálculo, limitando-a aos custos de produção e especificando, expressamente, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se apresentando plausível se cogitar de outra forma, como pretende o recorrente.

Logo, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que aquele destacado na nota fiscal só geraria crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias no limite legal provisionado, consoante estabelecido no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS.

Diante de tais considerações, apresentam-se improcedentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em estrita consonância com os ditames da LC 87/96, a qual especifica como sendo os custos de produção a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, exatamente o apurado pelos autuantes no presente feito, onde se encontram cotejados os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, isto é, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, amortização e exaustão, por não se enquadrarem nas rubricas discriminadas como custos de produção, segundo delimitação estatuída no referido dispositivo legal.

A par disso, a tributação incidente nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade viabiliza a repartição de receitas entre os Estados federados de origem e de destino dos produtos transferidos, ficando, posteriormente, anulada a exigência tributária em virtude do lançamento a crédito do imposto destacado.

Ressalte-se, ainda, que, embora não se desconheça o entendimento jurisprudencial cristalizado na Súmula nº 166, do STJ, a norma prevendo a incidência de imposto nas transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade se encontra vigente, especificamente no art. 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, não cabendo a este Conselho de Fazenda afastar a sua aplicação, por força do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

Destarte, em face do exposto e dos precedentes de julgamentos deste CONSEF, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo e homologando a Decisão recorrida, para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

VOTO DISCORDANTE

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo i. Relator, divirjo do seu posicionamento tão somente no que se refere ao direito de creditamento quanto à energia elétrica.

Entendo que, neste ponto, assiste razão às alegações da Recorrente.

Inconteste ser a energia elétrica um elemento indispensável no processo produtivo fabril da empresa face à participação direta do custo de produção.

Neste momento, peço licença para citar trecho do voto proferido pelo Conselheiro Daniel Ribeiro, o qual se debruça sobre a questão da energia elétrica, no intuito de demonstrar o seu caráter indispensável à produção industrial e, conseqüentemente, reconhecer o direito do Contribuinte ao seu devido creditamento:

“O Recorrente sustenta que a energia elétrica se constitui em elemento indispensável à consecução de seu processo fabril e, nesta condição, preenche os requisitos que a exclui do conceito previsto no mencionado dispositivo legal, qual seja, o artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA.

O direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei 7.014/96.

Nesta esteira, importa salientar que o artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, dispunha que:

Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I – o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso;

Restou incontroverso no curso do presente processo administrativo que a função desempenhada pela energia elétrica processo industrial, e nesta condição deve ser tratada, ou seja, como matéria-prima ou como insumo indispensável face à participação direta do custo de produção, sendo totalmente consumida, a despeito de não integrar fisicamente o produto em fabricação, o que é uma verdade, como o é o fato de que sem a sua participação sequer pode ser iniciado e menos ainda concluído o processo fabril, dada a sua total essencialidade, necessidade, fundamentalidade como fonte de energia que é e que por isso mesmo adentra inafastavelmente o custo de produção.

A Lei Kandir é inespecífica nesse sentido, a falta de conceitos em lei nacional dá margem para que cada um dos Estados afirme-se apto para legislar sobre a matéria, com base nos arts. 24, I, e 155, II da Constituição Federal, e regulamentar a matéria por meio de atos infralegais, inclusive decretos.

Consequentemente, é comum que cada Estado fixe aqueles conceitos segundo os interesses econômicos dos entes federativos que integram: por um lado, nos denominados “estados produtores”, busca-se conferir-lhes um maior alcance, com o efeito de ampliar a base de cálculo do ICMS e elevar a arrecadação do tributo nas saídas interestaduais; por outro, nos “estados consumidores” a interpretação é restritiva, com resultado na redução do crédito fiscal transferido e aumento nas respectivas receitas.

Na maior parte dos casos, o dissenso no tratamento legislativo do tema envolve o alcance do “custo da mercadoria produzida” e a definição de cada um dos elementos – matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento – que servem para delimitá-lo.

Um exemplo interessante dessa diferença de perspectiva é constatado na comparação entre o conceito de material secundário adotado pelo Estado da Bahia, conforme Instrução Normativa nº 052/2013, e pelo Estado de Minas Gerais, nos termos da Consulta de Contribuinte nº 147/98:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013 I.

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05. ASSUNTO: TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS - BASE DE CÁLCULO – Nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, em operações interestaduais, a base de cálculo do ICMS é "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento" apurado de acordo com as normas contábeis vigentes.

[...]

Assim, a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria, em virtude de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, é "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" ou "o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".

Tratando da base de cálculo na transferência interestadual por estabelecimento industrial, esta Diretoria em resposta à Consulta nº 124/98, especificou os componentes do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento da seguinte forma:

- de matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluído os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

- de material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

[...]

Por conseguinte, nas transferências interestaduais realizadas pelos estabelecimentos industriais, tendo observado todos os elementos do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com as normas contábeis vigentes estará correta a base de cálculo.

Em relação ao crédito do imposto, a legislação tributária somente admite o valor "corretamente" destacado no documento fiscal.

A partir destas divergências, chega-se ao ponto de Estados destinatários questionarem o valor do ICMS apropriado pelos Contribuintes, sob o argumento de que a base de cálculo do imposto se encontra indevidamente majorada, porque formada por elementos que na sua concepção não deveriam integrá-la.

Na prática, todo problema surge pela superposição de ordens jurídicas com prescrições conflitantes – no mínimo entre a legislação e normas complementares vigente no local do estabelecimento produtor e aquelas em vigor no estabelecimento que recebe as mercadorias em transferência – quando a matéria deve ser regulada, apenas, por Lei Nacional, nos termos do art. 146, I e II, da CF.

Mesmo assim, de uma análise sistemática da legislação estadual, entendo restar assegurado o direito de crédito do contribuinte, senão vejamos, a este respeito versa o artigo 1º, § 4º do RICMS/BA;

“Art. 1º...

(...)

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

Extrai-se, ainda, que o artigo 93, II, “a”, 1, 2, 3, §1º, I, “a”, “b” e “c” desse mesmo Regulamento adiante transcrito, concede o direito de crédito de cada estabelecimento, para compensação com o ICMS também quanto à energia elétrica consumida no processo fabril como insumo. Eis o texto legal:

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

II - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento (Lei nº 7710/00):

a) partir de 1º de novembro de 1996:

1 - quando for objeto de operação de saída de energia elétrica;

2 - quando consumida no processo de industrialização;

3 - quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação de serviço destinada ao exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

Não há lógica em sustentar que o Estado da Bahia concede o crédito fiscal da energia elétrica em sendo consumida no processo produtivo, entretanto não aceita classificá-la como custo direto na fabricação do produto nas transferências interestaduais.

Outrossim, o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa "ou", subseqüente à alínea "b" do inciso I, concedeu o direito ao crédito do ICMS atendidas uma daquelas condições, qual seja, que a mercadoria adquirida deva ser vinculada à industrialização e deva ser consumida no processo fabril ou que integre o produto final como elemento indispensável ou necessário.

A análise da questão presente, como visto, relaciona-se à conceituação dos denominados produtos intermediários para fins de apropriação de créditos do ICMS, por inexistir critérios normativos que os identifiquem precisamente, o que provoca julgamentos incorretos ao inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

A normatização do Estado de São Paulo contida na Decisão Normativa CAT nº 1, de 2001, que por sua vez segue na mesma esteira da Decisão CAT nº 2, de 1982, ainda em vigor, se constituindo em importante paradigma porque traz consigo um histórico legislativo e jurisprudencial precioso a respeito da origem da expressão produtos secundários que ensejou, e ainda enseja, tanta divergência de interpretação por parte dos contribuintes, do Fisco e também dos Tribunais.

Segundo relata a referida Decisão CAT, no que diz respeito à legislação, a origem deste problema teria surgido quando da edição da Lei do Imposto Sobre o Consumo - Lei Federal nº 4.502/64 e atual reguladora do IPI, que, diferentemente da lei anterior - Lei Federal nº 4.153/62, não fez mais referência àquela expressão, na medida em que passou a utilizar a que se consagrou até os dias atuais, qual seja, produtos intermediários.

Cabe ressaltar que, embora esta Decisão CAT nº 2/82 esteja suportada em fundamentos relacionados ao antigo Imposto sobre o Consumo, atual IPI, o fato é que as definições ali constantes foram acolhidas por aquele Órgão Estadual para justificar limitações semelhantes no âmbito da legislação do então ICM, atual ICMS e, especialmente, no que diz respeito à apropriação dos respectivos créditos.

Pode-se dizer, portanto, que no âmbito estadual paulista, a Secretaria de Fazenda definiu as categorias de produtos para fins da apropriação ou não de créditos nestes termos tem-se que:

- a) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima;*
- b) Se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário; neste caso, analisando-se um dos exemplos citados na Decisão CAT, como é o caso do pneu no automóvel, verifica-se que o fenômeno da integração dá-se pela soma das características dos produtos integrados; assim, o pneu é somado ao chassi que, por sua vez é somado à roda, etc., para, sem perder as respectivas características, dar ensejo a um novo produto que é o automóvel;*
- c) Se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.*

A mencionada Decisão CAT nº 1, de 2001, cuidou de abordar sobre o termo insumo:

"(...)

- Diante das normas legais e regulamentares atrás citadas, dão direito ao crédito do valor imposto as seguintes mercadorias entradas ou adquiridas ou os serviços tomados pelo contribuinte:

3.1 - insumos.

A expressão "insumo" consoante o insigne doutrinador Aliomar Baleeiro "é uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa 'input', isto é, o conjunto dos fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital, etc., empregados pelo empresário para produzir o 'output' ou o produto final. (...). "Insumos são os ingredientes da produção, mas há quem limite a palavra aos 'produtos intermediários' que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214).

Nessa linha, como tais têm-se a matéria-prima, o material secundário ou intermediário, o material de embalagem, o combustível e a energia elétrica, consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização, própria do contribuinte ou para terceiros, ou empregados na atividade de prestação de serviços.

Desta análise extrai-se que há a equiparação dos conceitos de produto intermediário e de produto secundário, distinguidos pela Decisão CAT nº 2/82, bem como a expressa admissão de que produtos consumidos no

respectivo processo industrial também devem gerar o crédito do ICMS, porque pertencem àquela categoria de fatores produtivos necessários para a fabricação do produto final.

Outrossim, cumpre ressaltar que não pode o contribuinte ficar ao livre arbítrio de uma verdadeira guerra fiscal, veja que no presente voto foram citados posicionamentos dos Estados de Minas Gerais e de São Paulo (também estados originários das operações lançadas no presente auto de infração) que são diametralmente opostas ao entendimento que quer fazer valer o Fisco Estadual. Sendo assim, pode-se concluir com firmeza, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, pode ser realizada desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

a) sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;

b) sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se todo obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;

c) sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Outrossim, cumpre assinalar que o posicionamento deste Relator, embora minoritário quanto às decisões deste CONSEF, não é isolado, a exemplo dos votos vencidos nos Acórdão 5ª JFJ nº 0047- 05/10, Acórdão 1ª JFJ nº 0177-01/10, Acórdão 1ª. CJF Nº 0097-11/14 e Acórdão 2ª. CJF Nº 0432-12/11 de Relatoria do Nobre Conselheiro antecessor a este Relator, o Sr. Carlos Gantois, como também é embasado em posicionamento de firme doutrina.”

Deste modo, por considerar a energia elétrica vinculada ao processo fabril, que se constitui como elemento a ele essencial e indispensável na condição de produto secundário, inexistindo ofensa ao artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, entendo pela sua inclusão na base de cálculo das transferências, resultando no direito ao crédito do ICMS destacado na documentação de aquisição.

Por fim, após análise do todo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3062/16-2**, lavrado contra **SOUZA CRUZ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.663.629,19**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Valnei Sousa Freire, Paulo Danilo Reis Lopes, Edvaldo Almeida dos Santos, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheira: Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de outubro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA – VOTO DISCORDANTE

PAULA GONÇALVES MORRIS MATTOS - REPR. DA PGE/PROFIS