

PROCESSO - A. I. N° 206891.0041/14-8
RECORRENTE - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0131-02/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 29/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0365-11/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA NA LC N° 87/1996. Para efeito de lançamento de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, na hipótese em que o remetente é fabricante, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto (art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996), consignando-se apenas as rubricas matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento. Com a solicitação de diligência desta Câmara, os autuantes revisaram os cálculos e alteraram o imposto lançado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 2ª JJF nº 0131-02/15, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 20/11/2014 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 777.646,06, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade (mercadorias fabricadas pelos remetentes, oriundas de Centro de Distribuição), com base de cálculo fixada no Estado de origem superior àquela do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 30/07/2015 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 247 a 257), nos termos a seguir reproduzidos:

"VOTO

O Auto de Infração foi lavrado em razão de ter sido imputado ao autuado a 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 e protocolos, sendo, tais transferências oriundas de estabelecimentos industriais.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito.

Cabe destacar que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

No mérito da infração, trata-se de matéria que tem sido exaustivamente debatida neste Conselho, o qual tem

firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, podendo destacar os Acórdãos CJF Nº 0038-11/14, 0437-13/13, nos quais figura no pólo passivo a própria defendant, CJF Nº 0408-13/13 e CJF Nº 0010-11/10, em discussão relativa à mesma matéria.

Diante de tal discussão já entabulada à exaustão, inexiste qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS, sendo o ao valor tributável previsto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88,

Entre as matérias, elencadas expressamente no artigo 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”.

Sem sombra de dúvida a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS. Por sua vez, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no § 4º do artigo 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contido no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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;”

Assim, resta claro que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

Não pode ser acolhido o argumento defensivo de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento) quanto à aplicabilidade deste regramento, pois já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. O comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Relativamente ao argumento de autonomia dos estabelecimentos, como bem destacam os autores, essa questão já foi enfrentada diversas vezes, tanto pelo CONSEF quanto pela Procuradoria Fiscal da PGE. Apenas a título de exemplo, cito o Parecer, fls. 230 a 241 dos autos, segundo o qual a definição da base de cálculo como sendo o custo de produção deverá se dar pela identificação da atividade industrial que caracteriza a sociedade empresária como um todo, sendo irrelevante que a mercadoria tenha saído diretamente do próprio estabelecimento fabril ou tenha passado anteriormente por alguma outra filial. No mesmo sentido, o CONSEF já se manifestou, novamente a título de exemplo, no Acórdão CJF Nº 0097-11/14.

No tocante ao fato de alguns Estados estabelecerem critérios diversos daqueles previstos na Lei Complementar, para a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais posso me reportar, por exemplo, à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente

arrepio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendendo que tal instrumento não se adéqua ao preceituado na já mencionada Lei Complementar 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS. E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contraditá-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação 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 rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Entendo que a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por "Lei Complementar", consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "c", da Constituição Federal.

Devo destacar que se a própria Lei Complementar n.º 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade. Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a Recorrente vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

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

(...)

§ 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, creditar-se 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,".

A LC 87/96, dispondo sobre base de cálculo na forma em que prescrevem os artigos 146, III, alínea "a", combinado com o 155, § 2º, inciso XII, "i", da CF/88, institui regra de estrutura a ser seguida pelas demais normas do sistema (leis estaduais, decretos e atos normativos), sem que estas possam modificar o seu conteúdo.

Cabe destacar, ainda, que o Estado de Minas Gerais, embora mantenha em seu Regulamento do ICMS a norma em sentido contrário, nem sempre agiu, vez que em resposta à Consulta de Contribuinte nº 147/98, PTA nº 16.00010849-05, consultado por estabelecimento que realiza e recebe transferências interestaduais de mercadorias, o seu órgão consultivo posicionou-se no seguinte sentido:

"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.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Aduz que tem dúvidas quanto ao montante de imposto cobrado nas operações de transferências interestaduais, por meio das quais recebe uma gama de produtos que são industrializados por estabelecimentos fabris paulistas e fluminenses, que pode ser levado a crédito em sua conta gráfica, observado cada regime de apuração do imposto.

(...)

Todavia, no que diz respeito ao recebimento de produtos em operações de transferências interestaduais realizadas pelas unidades fabris paulistas e fluminense, ocorre que o imposto cobrado pode em alguns casos ter por base de cálculo valor superior ao custo da mercadoria, ou seja, com outros custos, além da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Já nesta hipótese, a Consulente entende poder creditar-se tão somente do valor do ICMS incidente sobre tais operações, aferido em absoluta consonância com o disposto no artigo 9º, inciso II, do Convênio ICM nº 66/88, e no artigo 13, § 8º, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ou seja, com base no custo, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, ao invés de todo o imposto destacado nos respectivos documentos fiscais de transferência.

(...)

CONSULTA:

Assim, questiona sobre o acerto do seu entendimento, no sentido de que o direito de crédito nas retrocidas operações de transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos fabris paulistas e fluminenses, por meio das quais ela recebe produtos para serem comercializados, fica restrito ao imposto incidente sobre tais operações, ficando vedado, por sua vez, o crédito de parte do imposto cobrado pelo Estado do estabelecimento remetente, quando é adotada base de cálculo superior àquela determinada pela legislação retro transcrita.

RESPOSTA:

O procedimento adotado pela Consulente está correto.

(...)

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'."

(...)

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".

Logo, as alegações defensivas postas não procedem, tendo 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 a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuante nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Especialmente quanto a energia elétrica, mencionada pela defendente, sem qualquer outro elemento que amparasse seu pleito, eventualmente pode ser enquadrada em determinada etapa da produção como insumo, mas isso não se encontra demonstrado no curso do processo. Além disso, o móvel da discussão não é a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal decorrente de energia elétrica, mas sim, a impossibilidade de inclusão de tal rubrica no valor de transferência, em obediência não somente ao princípio legal, mas, de igual forma, ao entendimento jurídico acerca da base de cálculo em transferências interestaduais, conforme já amplamente colocado linhas acima.

Não resta dúvida que o crédito apropriado pela recorrente é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar, não cabendo nenhuma alegação relativa à inobservância do princípio da não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Ressalto que, visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a 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:

- 2.1. na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;
- 2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular;
- 2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Assim, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar.

Do exposto, voto pela PROCÉDENCIA do Auto de Infração".

Respaldado no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 269 a 280, no qual inicia narrando os fatos e informando que promove, em suas fábricas localizadas nos Estados de Minas Gerais e Goiás, a produção de leite e derivados, posteriormente transferida para as filiais localizadas em todo Brasil.

Em seguida, à fl. 270, alega que o julgamento originário foi parcialmente omissos, uma vez que, na impugnação, com fulcro no princípio da autonomia dos estabelecimentos, tomou como primeiro argumento o fato de as mercadorias, recebidas na Bahia e provenientes de Minas Gerais, serem oriundas de centros de distribuição (CD), como demonstrado no documento 03 da referida peça (impugnação), razão pela qual a base de cálculo seria a do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, e não a do inciso II.

Transcrevendo trechos de parecer do doutrinador Ives Gandra Martins (fls. 272/273), assinala que o centro de distribuição de Minas Gerais não produz mercadorias, mas distribui, razão pela qual não pode ser adotado, a seu sentir, o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Em relação às transferências provenientes do Estado de Goiás, insurge-se contra a glosa dos valores atinentes às rubricas energia térmica e elétrica, materiais de higienização e de laboratório, equipamentos industriais e depreciação, que entende serem indispensáveis na combinação dos fatores de produção.

Conclui que energia (elétrica e térmica), além de material secundário, é insumo necessário na industrialização (item 15 de fl. 274), totalmente consumido no processo. Por isso, a LC nº 87/1996, na sua interpretação, reconhece o direito ao respectivo crédito.

Quanto aos demais custos (materiais de higienização e de laboratório, equipamentos industriais e depreciação), transcreve os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil nº 22 do IBRACON, Pronunciamento Técnico nº 16, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, juntamente com doutrina de contabilidade e dispositivo do RICMS/MG, com a finalidade de fundamentar o seu argumento de que estão intrinsecamente ligados (os custos) à produção. Trata-se de gastos incorridos para a fabricação e não pela fabricação, a exemplo da higienização vinculada à mão de obra.

Encerrando, caso não seja acolhido o pleito de "cancelar integralmente" o Auto de Infração, requer a exclusão dos estornos concernentes às transferências originárias de CD.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 286 a 291, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão recorrida. Refuta a tese de nulidade e pondera que este órgão não tem atribuição legal para declarar constitucionalidade.

Em seguida, declara que o recorrente recebeu mercadorias em transferências interestaduais com bases de cálculo maiores do que a do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, utilizando créditos decorrentes de rubricas distintas de matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento.

No tocante aos gastos com laboratório, máquinas, higiene e depreciação, entende que não devem integrar a base de cálculo.

Pontua que a Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência para que os auditores buscassem elementos materiais capazes de possibilitar a dedução do lançamento de ofício das quantias atinentes à energia elétrica. Entretanto, conforme informação prestada às fls. 263 a 266, tal item é contabilizado a título de DESPESA pelo sujeito passivo, e não de insumo ou material secundário (custo de produção).

Opina, portanto, pelo Não Provimento do Recurso.

Na assentada de julgamento de 29 de fevereiro de 2016 (fl. 294), a 2^a CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com a seguinte solicitação:

"Considerando as recentes decisões judiciais acerca do assunto, em especial aquelas referentes ao mandado de segurança nº 052431-38.2014.8.05.0001 (Acórdão da Primeira Câmara Cível do TJ/BA, Sentença da 11^a Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador e Parecer do Ministério Público do Estado da Bahia em anexo).

Considerando que há Pareceres da PGE/PROFIS sobre a matéria (Processo Administrativo PGE nº 2014.407815-0), do qual participaram os i. procuradores Paulo Moreno Carvalho, Nilton Almeida Filho e Rosana Maciel Bittencourt Passos.

Considerando que os referidos Pareceres foram elaborados antes dos precedentes judiciais.

Esta 2^a Câmara de Julgamento Fiscal, na pauta de 29/02/2016, decidiu converter o presente feito em diligência à PGE/PROFIS para que, em face dos novos fatos, emita Parecer jurídico sobre o assunto objeto da lide".

Submetida a matéria à apreciação da i. procuradora assistente (fl. 316), a Procuradoria do Estado (PGE/PROFIS), no Parecer de fls. 317 a 328, assinala que, em função da Decisão do STJ no Resp nº 1.109.298-RS, tornou-se imperiosa a reanálise do assunto, que inclusive foi objeto de consulta do diretor de administração tributária da SEFAZ/BA (processo nº 2011.339512-0).

Alinhando-se com os respectivos fundamentos, transcreve o opinativo elaborado naquela ocasião, no qual restou consignado que, após a Decisão judicial, parece ter restado pouco espaço para a discussão da questão em torno da qual versa a lide.

O STJ, apreciando caso concreto em tudo semelhante ao presente, firmou posição no sentido de que, na espécie, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria, nos termos estatuídos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, e não a entrada mais recente. Mesmo nas situações em que o produto não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição (CD), deve-se observar a norma do inciso II. Isso porque as determinações do art. 13, § 4º devem ser apreendidas à luz das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária como um todo, e não por cada estabelecimento participante de sua estrutura.

Não concorda com as ressalvas de alguns julgadores deste Conselho, no sentido de que nas transferências entre o estabelecimento fabril e o CD o contribuinte arca com custos próximos ou, em alguns casos, superiores aos valores finais, com o que acaba por direcionar praticamente todo o tributo à unidade federativa de origem.

Tal reserva, na concepção da i. procuradora assistente, não se justifica, pois, entre outras razões, as conclusões alcançadas pelo STJ não possuem como alicerce as especificidades da situação julgada, mas a valoração jurídica, em abstrato, dos reflexos tributários das operações.

Os julgamentos e o Parecer ministerial juntados às fls. 295 a 313 não têm relação com o caso ora analisado, visto que referentes às transferências de mercadorias produzidas por terceiros, e não pelo remetente.

Acolhendo o Parecer anterior, de fls. 286 a 291, opina pelo não provimento do Recurso.

Após os autos terem sido encaminhados à Secretaria do Conselho para julgamento (verso da fl. 339), o recorrente apresenta petição às fls. 344/345, na qual assevera, em síntese, que na lide resultante do Auto de Infração nº 206891.3056/16-2, supostamente semelhante a este, houve uma diligência em que os auditores revisaram para valor significativamente menor o montante

exigido, em função de ajuste da alíquota do estorno para 10% (nas operações cujo remetente tem domicílio no Estado de Goiás, tendo em vista o Termo de Acordo de Atacadistas firmado na Bahia), bem como da exclusão de diversos itens da rubrica "MATERIAIS SECUNDÁRIOS".

À fl. 351, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) converteu o feito em diligência, com o objetivo de que os autuantes verificassem se a mencionada revisão deveria ser aplicada no presente lançamento, elaborando, caso necessário, novos demonstrativos.

Os auditores apresentaram novos levantamentos "*tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico, considerando o estorno máximo de até 10% (dez por cento), em função do Termo de Acordo Atacadista firmado com este Estado, de modo que o débito foi reduzido de R\$ 776.646,06 para R\$ 729.342,77*".

O recorrente se manifesta (fls. 363/364) e sustenta que o processo deve ser encaminhado novamente às autoridades fiscalizadoras, para que informem sobre o requerimento de exclusão dos valores referentes às rubricas mencionadas à fl. 364 (gás natural, água, cavaco/lenha, sanitizante, detergente etc.), pois acolheram o pleito na outra lide (Auto de Infração nº 206891.3056/16-2) e nesta nada disseram.

À fl. 369, um dos autuantes assinala que foi atendido o pedido e restaram excluídas as quantias atinentes aos itens discriminados às fls. 96 e 99, pois à época apenas esses (itens) enquadravam-se no conceito de material secundário, nos termos informados pela própria empresa.

VOTO

Nos parágrafos 05 a 11 de fls. 112 a 115, da impugnação, o contribuinte - com fulcro no princípio da autonomia dos estabelecimentos -, sustentou que as transferências originárias do Estado de Minas Gerais não tiveram como origem a indústria, mas centros de distribuição, o que deslocaria o método de constituição da base de cálculo dos créditos para o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, em detrimento do inciso II do referido parágrafo e artigo, tomado como fundamento na autuação.

A esse respeito houve pronunciamento no Acórdão de primeiro grau, de acordo com o trecho a seguir transcrito, *in verbis*:

"Relativamente ao argumento de autonomia dos estabelecimentos, como bem destacam os autuantes, essa questão já foi enfrentada diversas vezes, tanto pelo CONSEF quanto pela Procuradoria Fiscal da PGE. Apenas a título de exemplo, cito o Parecer, fls. 230 a 241 dos autos, segundo o qual a definição da base de cálculo como sendo o custo de produção deverá se dar pela identificação da atividade industrial que caracteriza a sociedade empresária como um todo, sendo irrelevante que a mercadoria tenha saído diretamente do próprio estabelecimento fabril ou tenha passado anteriormente por alguma outra filial. No mesmo sentido, o CONSEF já se manifestou, novamente a título de exemplo, no Acórdão CJF Nº 0097-11/14".

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito dessa questão, qual seja, de que dispositivo aplicar, relativamente às operações com o CD de Minas Gerais, a Decisão recorrida não merece reparo. A Instrução Normativa nº 52/2013, que não obriga os particulares, mas orienta os auditores na atividade vinculada (ao ordenamento jurídico) de fiscalizar, estatui que a base de cálculo é a soma do custo da matéria prima, do material secundário, da mão de obra e do material de acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo.

A essencialidade da rubrica não legitima o direito pretendido pelo recorrente, mas o fato de estar contemplada no art. 13, § 4º, II, LC 87/1996 c/c art. 17, § 8º, II, Lei 7.014/1996, o que não ocorre – regra geral -, com energias térmica e elétrica, materiais de higienização, de laboratório, equipamentos industriais, depreciação etc. Para utilização de créditos nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade deverá ser adotado como valor da base de cálculo o

custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e material de acondicionamento.

Aliás, a esse respeito, à fl. 369, um dos autuantes assinalou que, quando da lavratura do lançamento de ofício e da apuração do montante a pagar, foi atendido o pedido do sujeito passivo de inserir algumas rubricas entre os materiais secundários (energia elétrica, energia térmica (gás, óleo, BPF e lenha), materiais de higienização de equipamentos industriais e materiais de laboratório), tendo restado excluídas as quantias atinentes aos itens discriminados às fls. 96 e 99, pois à época apenas esses (itens) enquadravam-se no conceito de material secundário, nos termos informados pela própria sociedade empresária.

Não se tem provas nos presentes autos de que as circunstâncias ora analisadas são as mesmas concernentes ao Auto de Infração nº 206891.3056/16-2, tampouco os períodos fiscalizados, pelo que não é possível utilizá-lo como paradigma.

O direito de crédito nas aquisições de energia, contemplado no art. 33, II da LC 87/1996, alterado pela LC 102/2000, refere-se ao lançamento dos valores no livro Registro de Apuração do ICMS, por intermédio dos cotejos entre débitos e créditos a cada período mensal. Nada tem a ver, por conseguinte, com a situação em enfoque, que trata da composição da base de cálculo do imposto a ser lançado a débito no Estado de origem e a crédito no Estado destinatário quando das transferências interestaduais entre estabelecimentos de idêntica titularidade.

Acolho parcialmente os Pareceres da PGE/PROFIS de fls. 286 a 291 e 317 a 328, cujas conclusões peço licença para reiterar.

Com efeito, a matéria já havia sido objeto de consulta do diretor de administração tributária da SEFAZ/BA, por meio do Processo nº 2011.339512-0. O opinativo então elaborado esclareceu que o STJ, apreciando caso concreto idêntico ao dos presentes autos, posicionou-se no sentido de que a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria, nos termos estatuídos no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996, e não a entrada mais recente. Mesmo nas situações em que o produto não sai diretamente da fábrica para a filial, passando antes pelo centro de distribuição (CD), deve-se observar a norma do inciso II. De fato, as determinações do art. 13, § 4º devem ser apreendidas à luz das atividades desenvolvidas pela sociedade empresária como um todo, e não por cada estabelecimento participante de sua estrutura.

As Decisões judiciais e o Parecer do Ministério Público de fls. 295 a 313 não têm relação com o caso em julgamento, porquanto referentes às transferências de mercadorias produzidas por terceiros, e não pelo remetente.

Entretanto, como já se disse no Relatório supra, após os autos terem sido encaminhados à Secretaria do Conselho para julgamento (verso da fl. 339), o recorrente apresentou petição às fls. 344/345, na qual asseverou, em síntese, que na lide resultante do Auto de Infração nº 206891.3056/16-2, supostamente semelhante a este, houve uma diligência em que os auditores revisaram para valor significativamente menor o montante exigido, em função de ajuste da alíquota do estorno para 10% (nas operações cujo remetente tem domicílio no Estado de Goiás, tendo em vista o Termo de Acordo de Atacadistas firmado na Bahia), bem como da exclusão de diversos itens da rubrica "MATERIAIS SECUNDÁRIOS".

À fl. 351, a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) converteu o feito em diligência, com o objetivo de que os autuantes verificassem se a mencionada revisão deveria ser aplicada no presente lançamento, elaborando, caso necessário, novos demonstrativos.

Os auditores apresentaram novos levantamentos, que acolho, *"tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico, considerando o estorno máximo de até 10% (dez por cento), em função do Termo de Acordo Atacadista firmado com este Estado, de modo que o débito foi reduzido de R\$ 776.646,06 para R\$ 729.342,77"*.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia, divirjo do posicionamento adotado pelo i. Relator pelos fatos e fundamentos que passo a expor:

Inicialmente, informo que o meu posicionamento quanto à matéria de transferência interestadual ou interna de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade não são fatos geradores de ICMS, conforme entendimento já sumulado pelo STJ (Súmula 166) e pacificado em nossa jurisprudência.

Ocorre que, no caso em apreço, o Recorrente assumiu a incidência do ICMS, tendo recolhido ao Estado de origem. Logo, não há que se falar mais em não incidência do imposto, visto que o contribuinte recolheu o ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, adotando a legislação infraconstitucional.

Assim, passemos à análise das questões suscitadas em sede de Recurso Voluntário.

Informa a Recorrente que, por ser a unidade de MG um Centro de Distribuição (CD), não há que se falar em aplicação do inciso II do art. 13 da LC 87/96, vez que o CD em questão é um estabelecimento comercial, não produtor de mercadorias. Assim, o correto seria a aplicação do inciso I, considerando-se o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Vejamos o disposto no mencionado artigo:

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:

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

A PGE/PROFIS nº 2014.407815-0 (SIPRO nº 419553/2013-5) se posicionou sobre a matéria no sentido de que: *o Centro de Distribuição deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, §4º, II, da LC 87/96), como bem decidiu o acórdão recorrido.*"

O Parecer exarado pela Procuradoria e as decisões deste CONSEF sobre a matéria tomam como base o Processo 20080279009-9, interposto pela empresa Nestlé Brasil Ltda., onde ficou demonstrando no curso processual o planejamento fiscal realizado pela empresa, tendo motivado, por diversas razões específicas ao caso em apreço, o entendimento de que a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente), Resp. Nº 1.109.298 - RS.

Não é razoável querer tornar regra o entendimento de um caso específico, com suas nuances, aos demais.

Ao contrário do entendimento esposado pela D. Procuradoria, não vislumbro o caráter de “prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril”, mas tão somente a remessa das mercadorias já produzidas (produção finalizada) do Centro de Distribuição para outras unidades, sendo incoerente se falar em valor de custo de produção.

Tal entendimento fere o Princípio da autonomia dos estabelecimentos, o qual determina que cada um dos estabelecimentos de uma mesma empresa deve cumprir separadamente as obrigações tributárias principais e acessórias. Assim, não há que se imputar ao CD a ideia de “*longa manus*” do processo produtivo iniciado e finalizado na unidade fabril para justificar a aplicação do inciso II do art. 13 da LC 87/96.

Deste modo, acato as razões recursais de que o Centro de Distribuição de Minas Gerais não

produz mercadorias, e sim distribui, razão pela qual não pode ser adotado, o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/1996.

Quanto às operações referentes ao estado de Goiás, divirjo do posicionamento adotado em relação a energia elétrica adotado pelo i. Relator.

Inconteste ser a energia elétrica indispensável à produção da empresa, tendo o contribuinte direito de creditar-se de tais operações. Todavia, a Junta de Julgamento Fiscal assim não entendeu, tendo em vista que a energia elétrica não se incorpora ao produto final.

Em processo semelhante, o i. Conselheiro Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo, em voto divergente proferido no Acórdão 1ª CJF Nº 0038-11/14, brilhantemente abordou a questão, reconhecendo a energia elétrica como material secundário a ser considerado na apuração da base de cálculo, posicionamento com o qual me coaduno em sua integralidade. Vejamos:

Destarte, analisa-se tão somente no presente caso se a base de cálculo do ICMS que incidiu sobre tais transferências atendeu, ou não, ao comando do art. 13, §4º da LC 87/96:

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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Neste ponto em que divirjo do Ilustre Relator quanto à energia elétrica utilizada pelo Recorrente no seu processo produtivo, pois, entendo que ela se enquadra no conceito de “material secundário”.

Note-se que o Ilustre Relator, mesmo reconhecendo que a energia elétrica é imprescindível ao processo industrial, entendeu que esta não pode ser considerada como um insumo da produção, pois, não se incorpora ao produto final: Entretanto, a questão na situação presente não se refere ao direito de crédito relativo à energia e sim, de que a energia elétrica, mesmo imprescindível ao processo industrial, não incorpora ao produto final, não se caracterizando como “insumo” conforme tem decidido o STJ (RE 782.074-DF; REsp 638.745/SC; RMS 19176/SC; AgRg no AG 623.105/RJ; REsp 518.656/RS; e AgRg no RE 731.885 - PR).

Contudo, o conceito de “insumo” adotado pelo Ilustre Relator está embasado em um entendimento ultrapassado e equívoco. Explica-se.

O Convenio ICMS 66/88 adotava o critério do crédito físico para fins de definição do que poderia ser considerado insumo. Com base nesse diploma normativo, fazia sentido a exigência da prova de que o produto fosse consumido imediatamente no processo produtivo ou compusesse o produto novo para ser caracterizado como insumo.

Com o advento da LC 87/96, o critério para definição dos insumos foi alterado, passando a ser adotado o crédito financeiro. Por este critério, é reconhecido o caráter de insumo para todos os bens destinados à consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Neste sentido, é pacífica a jurisprudência atual do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convenio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediatamente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007.

2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Precedentes: REsp 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe

20/08/2010; REsp 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010;
REsp 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 142263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (grifamos)

TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - SUFICIÊNCIA DA PRESTAÇÃO JURISDICIONAL – JULGAMENTO CITRA PETITA - NÃO-OCORRÊNCIA - ICMS - CREDITAMENTO - TRANSPORTE DE CARGAS - VEÍCULOS, PNEUS, LUBRIFICANTES ETC. - POSSIBILIDADE - PRODUÇÃO PROBATÓRIA - NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM.

1. Não ocorre ofensa ao art. 535, II, do CPC, se o Tribunal de origem decide, fundamentadamente, as questões essenciais ao julgamento da lide.

2. A ausência na apreciação de fundamento não configura julgamento citra petita.

3. A partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade.

4. Hipótese em que o contribuinte dedica-se à prestação de serviços de transporte de cargas e pretende creditar-se do imposto recolhido na aquisição de veículos, peças de reposição, combustíveis, lubrificantes etc., que foram considerados pelo acórdão recorrido como material de consumo e bens do ativo fixo.

5. Necessidade de retorno dos autos à origem para verificação de quais insumos efetivamente integram e viabilizam o objeto social da recorrente.

6. Recurso especial provido.

(REsp 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010)

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONTRIBUINTE PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PEÇAS DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ATIVIDADE. INSUMOS. CREDITAMENTO. ART. 20 DA LC 87/1996.

1. Hipótese em que a contribuinte pretende creditar-se do ICMS incidente sobre aquisição de mercadorias que classifica como insumos essenciais para a prestação do serviço, quais sejam peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal. O Tribunal a quo reconheceu a possibilidade de creditamento apenas em relação a combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro.

2. Antes da atual LC 87/1996, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal. O art. 31, III, previa o creditamento relativo aos insumos desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

3. Com base nessa legislação, o STJ firmou entendimento de que somente os insumos que atendessem a essas duas condições (consumidos no processo e integrantes do produto final) permitiriam o creditamento.

4. Ocorre que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

5. In casu, o Tribunal de origem consignou que a perícia realizada em primeira instância aferiu que "determinados bens sofrem desgaste total no processo ínsito ao objeto social da empresa contribuinte". Porém, é impossível afirmar ser isso incontrovertido, como alega a contribuinte, já que o Tribunal de Justiça entendeu irrelevante para o deslinde da demanda, pois "tal fato por si só não altera a classificação legal dos bens e a limitação ao aproveitamento dos créditos pretendidos".

6. Os autos devem retornar à origem para que o TJ-MG analise as provas e verifique se os insumos suscitados pela contribuinte são, efetivamente, aplicados e consumidos na atividade-fim da empresa. Em caso positivo, deverá reconhecer o direito ao creditamento, nos termos do art. 20 da LC 87/1996, ainda que esses bens não integrem o produto final (prestação do serviço de transporte).

7. Quanto ao pedido de correção monetária dos créditos, não há interesse recursal, pois o Tribunal a quo já reconheceu o pleito da empresa.

8. Recurso Especial parcialmente provido.

(REsp 1175166/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/03/2010, DJe 26/03/2010)

Diante da evolução legislativa acima demonstrada, a qual é reconhecida de forma pacífica pela jurisprudência firmada pela Primeira e pela Segunda Turma do STJ, conclui-se que a caracterização de uma

mercadoria como insumo é necessário tão somente que esta seja imprescindível à obtenção do produto final.

O conceito de material secundário, para fins de aplicação do art. 13, §4º da LC 87/96 está umbilicalmente ligado ao conceito de insumo, pois, os insumos utilizados no processo produtivo compõe o custo da mercadoria, juntamente com a matéria prima, mão de obra e acondicionamento.

Destarte, a energia elétrica utilizada no processo produtivo deve compor a base de cálculo do ICMS prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois, é essencial à obtenção do produto final, sendo caracterizada, portanto, como insumo e material secundário.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reconhecer que a energia elétrica deve compor a base de cálculo nas transferências de mercadorias realizadas pelo Recorrente. (grifos nossos)

Deste modo, pelas razões acima expostas, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, acompanhando o Relator na manutenção dos produtos de materiais de higienização e de laboratório, equipamentos industriais e depreciação na base de cálculo das transferências de Goiás.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0041/14-8, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$729.342,77, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Edvaldo Almeida dos Santos e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS