

A. I. Nº - 206891.0016/08-9
AUTUADO - UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09.10.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0302-04/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a nulidade e decadência suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, foi lavrado em 16/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$257.186,49, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, conforme detalhado no corpo do mesmo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 87 a 126), esclarece inicialmente que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades em todo o território nacional, sujeitando-se a uma gama de diversos tributos, inclusive do ICMS. Argumenta que sempre procedeu de forma idônea perante aos órgãos da administração pública e que possui patrimônio suficiente para suportar eventuais dívidas decorrentes de tributos. Discorre sobre a infração apontada e diz que a mesma não pode prosperar, pelos argumentos que passou a expor.

Preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração, por entender que não atende o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e ausência dos elementos estruturais, quais sejam: manifestação da vontade, motivo, objeto do ato, finalidade e forma.

Afirma que o lançamento efetuado é inválido, por vício material existente em seu objeto, ou seja, em seu conteúdo, “que engloba a declaração de ocorrência do fato jurídico tributário, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e a alíquota aplicável, com apuração do montante a pagar”. Destaca que somente a presença de todos esses elementos, corretamente apontados, é capaz de conferir exigibilidade ao crédito formalizado.

Aduz que o ICMS se sujeita a modalidade de lançamento por homologação, nos termos do art. 150 do CTN, que transcreveu à fl. 91, citando conceitos textuais de autoria dos professores Cleide Previtalli Cais e Hugo de Brito Machado para reforçar o seu entendimento.

Argumenta que o ato homologatório do lançamento do crédito tributário deve ser realizado pelo sujeito ativo no prazo máximo de 5 (cinco) anos, de acordo com o art. 150, § 4º do CTN e que tendo sido intimado para tomar conhecimento da autuação em 27/06/08, operou-se a decadência relativo aos fatos geradores ocorridos até 27/06/03 (art. 156, V do CTN). Transcreve ementa de decisões do Acórdão 203-0092/87 do Conselho de Contribuintes; REsp 170834/SP do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) e Acórdão julgado em 24/09/98 (não identificado número) do Tribunal de Tributos/SP, pra reforçar o seu posicionamento.

Afirma que houve erro quanto à alíquota aplicada ao cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Argumenta que sendo a operação questionada – transferência interestadual - aplica-se a alíquota de fato correspondente, de 7% ou 12% e no Auto de Infração foi aplicada alíquota de 17% que é previsto para operações internas e não operações interestaduais.

Destaca que a multa cobrada, não pode chegar perto do valor do tributo, sob pena de caracterizar-se a cobrança como verdadeiro confisco. Acerca da utilização de tributo, com efeito, confiscatório, cita entendimento de Vittorio Cassone e Luiz Emydio F. da Rosa Junior (fl. 97) para reforçar o seu posicionamento.

Salienta que na instituição de penalidade tributária, o parâmetro para a fixação da multa deve ser sempre o valor do imposto pago, criando-se uma relação de proporcionalidade da exação, enquanto a aplicação de multa de 60% configura confisco do tributo exigido, a exemplo do julgamento da ADIN 551-1/RJ, na qual foi questionado os parágrafos 2º e 3º do artigo 57 da Constituição do Estado do Rio de Janeiro, cuja decisão foi pela inconstitucionalidade dos mencionados dispositivos.

Argumenta que a imposição de multa abusiva, imposta de forma aleatória, é exorbitante e afronta diretamente o disposto nos artigos 920 e 924 do Código Civil (fl. 101).

No mérito, diz que foi acusado de creditar-se indevidamente de ICMS na entrada de mercadorias transferidas de outros estabelecimentos, supondo que diversos componentes de custos dos seus produtos, não estão contemplados na LC 87/96, art. 13, §4º, II sendo glosados alguns valores declinados sob as seguintes rubricas de custo: manutenção, depreciação, amortização e outros.

Afirma que tal entendimento não pode prevalecer, já que os valores apontados pela fiscalização, no seu entendimento, efetivamente compõem custo de produção do produto devendo, pois, integrar o custo de transferência. Destaca que o art. 13, §4º, II da LC 87/96 estabelece que nas transferências interestaduais, para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Argumenta que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferências estão diretamente ligados ao processo industrial, em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Diz que dado a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e considerados como integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias” o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas.

Enfatiza que é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que a impugnante viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos. Discorre acerca do entendimento do doutrinador Aliomar Baleeiro (fl. 104), diz que o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, vindo a se observar como algo muito mais amplo, isto é, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo.

Explica que o ativo objeto de depreciação, independentemente de sua vida útil, tem importante função no processo produtivo e comercial e estão efetivamente agregados na atividade-fim do contribuinte e, se esses bens se agregam ao produto, à depreciação deles devem ser asseguradamente considerada como custo da mercadoria. O mesmo ocorre com os valores computados no custo a título de amortização.

Em relação aos itens de reparo e manutenção, destaca que as máquinas, veículos, equipamentos e instrumentos utilizados no estabelecimento da impugnante, configuram elementos indispensáveis ao processo de comercialização e produção, visto que tais bens são empregados no processo industrial e comercial dela e, para seus convenientes funcionamentos necessitam ser reparados e mantidos pela impugnante, cujos gastos respectivos se agregam ao produto final.

No que tange a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os gastos da impugnante com bens diretamente

relacionados ao seu produto final, e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos, são materiais intermediários que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Destaca que a Constituição Federal atribuiu à Lei Complementar 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto, cujo art. 21, dispõe sobre as situações em que o contribuinte está sujeito ao estorno do imposto.

Destaca que as formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são: isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero e que se aplica nestes casos.

Exemplifica que nas operações de transferências do Estado de São Paulo para Minas Gerais, há destaque do ICMS a 12% e se revendida para o Ceará, fica reduzida para 7% e que neste sentido, não pode haver qualquer restrição aos créditos fiscais na forma prevista em lei, devendo ser obedecida a sua hierarquia, com base no princípio da reserva legal.

Quanto a não-cumulatividade prevista na instituição do ICMS, cita o art. 155, II, §2º da CF/88 e diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infra-constitucional. Transcreve parte de textos de autoria dos professores Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, Aires Fernandino Barreto, Aroldo Gomes de Matos e Julio de Castilhos Ferreira (fls. 116 a 122) relativo ao direito ao crédito de ICMS, da não cumulatividade do imposto, afirmando que não pode haver qualquer restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subseqüentes que praticar.

Ressalta que as únicas exceções que restringem o direito ao aproveitamento dos créditos ou obrigação de estorno, decorrem da ausência de tributação, ante a não incidência ou isenção tributária.

Salienta que “o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se do conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico”, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior, sendo aprimorada para adaptar-se ao paradigma do IVA “que possibilita ao contribuinte o creditamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido”. Afirma que o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve textos de autoria de diversos doutrinadores (Hamilton Dias de Souza, Roque Carraza, Misabel Abreu Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho), para reforçar o seu entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possui competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subseqüente foi tributada pelo imposto.

Conclui esta linha de raciocínio, defendendo que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, quer seja lei complementar, ordinária, federal ou estadual, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

Relativamente à possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, diz que não há de se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos aduzidos pela impugnante na presente defesa, sob a alegação de tratar-se de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Neste sentido, transcreve às fls. 123 e 124, parte do voto proferido pelo Juiz Luiz Fernando de Carvalho Accacio do E. Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 nº 2293/91. Acerca do assunto, faz outras citações (fls. 122 e 125), inclusive voto do conselheiro Antônio da Silva Cabral, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão nº CSRF/01-0866, DOU 12/06/90.

Destaca a boa-fé da impugnante, que incluiu na base de cálculo do imposto os valores efetivamente gastos com o processo produtivo, recolhendo regularmente o imposto no Estado de origem e creditando-se apenas e tão somente dos valores destacados nas notas fiscais. Requer a nulidade do Auto de Infração e se não acatada, a sua improcedência.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 141 a 189), ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação a lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias 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”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Destacam que o levantamento fiscal foi feito com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado tanto em meio eletrônico como físico (fls. 38 a 41), na qual discrimina como custo de produção, por código de produto “mat. prima, mat. embal, outros custos, MO Direta, Depreciação e Outras Despesas”.

Afirmam que do custo de produção apurado pela empresa, expurgaram os valores relativos a “outros custos; depreciação e outras despesas”, por não serem parte integrante de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e acondicionamento”, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, tudo conforme demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, produzido eletronicamente, impresso e entregue ao autuado, e documentos juntados às fls. 11 a 76.

Transcrevem (fls. 146 e 147) decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1, no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Em relação à defesa apresentada, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Afirmam que as alegações apresentadas pela defesa acerca da nulidade e caráter confiscatório das multas são desprovidas de fundamentos, haja vista que o presente PAF atendeu às prescrições legais.

Com relação à decadência de parte dos fatos geradores, contesta dizendo que nos termos dos arts. 107-A e 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), o prazo decadencial dos créditos tributários começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores e que é válido o lançamento do crédito tributário na sua totalidade.

Ressaltam que o art. 150, §4º do CTN trata do direito subjetivo de homologar o crédito tributário, mas quando o contribuinte deixa de fazer o pagamento ou paga apenas uma parte, “cria-se a possibilidade de o fisco efetuar o lançamento de ofício” nos termos do art. 173, I do CTN. Expõe um modelo exemplificativo à fl. 152 e concluem dizendo que caso o contribuinte não efetue o pagamento integral do tributo e a lei fixe prazo, subsiste o direito do fisco de fazer o lançamento de ofício num prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício subsequente que ocorreu o fato gerador.

Relativo ao argumento apresentado pela defesa acerca de erro na alíquota, diz que não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS registrado na DMA e livro de Apuração do imposto que foi tomado utilizando a alíquota da unidade de origem de 7%, conforme demonstrativos à fl. 11 combinado com fls. 13 a 26. Explicam que para certificar-se dessa assertiva, basta verificar os itens de débito consignados no demonstrativo à fl. 08, para se constatar que são os mesmos valores registrados nos demonstrativos de fls. 11 a 26 com o título de “ICMS a Estornar”.

Salientam que a alíquota indicada no demonstrativo à fl. 08, nada tem a ver com a que foi utilizada para apurar o valor do estorno, portanto, trata-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não prevê outra alíquota, senão a de 17%.

No mérito, relativamente à alegação de que tem o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os valores que compõem o custo de produção, por entender que são imprescindíveis para se chegar ao custo do produto final, contestam afirmando que o recorrente deveria obedecer, o que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato contínuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que o frete foi contratado com cláusula CIF e não se aplicam às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional.

Transcrevem às fls. 155 a 156, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcreve também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br> e também do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentou que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação a base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo (27) estabelecesse normas para regular a matéria ao sabor dos seus interesses.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Eurico Marco Diniz Santi, Paulo de Barros Carvalho, Hamilton Dias de Souza, Márcio Alexander Freitas e Aliomar Baleeiro (à fls. 157 a 163) para tentar demonstrarem que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 163 a 169, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone, Romualdo Batista de Melo, Creso Cotrim Coelho e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Ressaltam que energia elétrica e combustível, também não podem ser enquadrados no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, conforme transcreveu à fl. 172, “uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto”.

Chamam a atenção que o STJ, em diversos julgamentos reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência de que “energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato

direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de ‘bens de uso e consumo’”, conforme AgRg RE 731885/PR; REsp 518656/RS; AgRg AG 623105/RJ e AgRg RE 826689/RJ.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõe o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS/MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 179 a 185 decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001 do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e, nas quais manifestaram o entendimento de que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro Estado, é a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração e decadência de parte do imposto exigido, pelos seguintes motivos:

- I. Não atende o disposto no art. 142 do CTN, pela falta dos elementos estruturais: manifestação da vontade, motivo, objeto do ato, finalidade e forma;
- II. Decadência de parte dos valores exigidos;
- III. Erro na aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17% ao invés de 7% ou 12%;
- IV. Aplicação de multa desproporcional, com caráter confiscatório.

Com relação à primeira alegação, constato que o Auto de Infração descreve a infração: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”, ressaltando o “detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”.

Observo que na descrição dos fatos (fls. 2 a 4), entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96. Também, foi identificado o sujeito passivo, base de cálculo, tendo sido indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício material que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal.

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/2003 a 27/06/2003), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, §4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/03 a 31/12/03 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/09. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Quanto ao argumento de que houve erro na aplicação da alíquota, constato que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, no demonstrativo juntado à fl. 11 (CD), cuja cópia foi fornecida ao impugnante, após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. A exemplo do mês de março/03, no demonstrativo à fl. 15 foi calculado o valor exigido relativo à nota fiscal 40528 emitida por estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, calculando a diferença de ICMS destacado a mais no valor de R\$156,42 com base na alíquota interestadual de 7% (também com origem do Estado de Pernambuco, com alíquota de 12%), resultando em valor total apurado naquele mês de R\$20.219,52 valor este que foi transportado para o demonstrativo de débito à fl. 8 e Auto de Infração (fl. 5), com indicação de alíquota de 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17% e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 9), se atendida as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração. Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou que:

- 1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem custo de produção e entende que deve integrar o custo de transferência, por serem imprescindíveis ao processo produtivo;
- 2) O regime de compensação do imposto não cumulativo (art. 21 da LC 87/96), só estabelece restrição de créditos em decorrência de operações com não incidência ou isenção tributária e que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, fere o princípio da não cumulatividade do ICMS e é inconstitucional.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou a forma como foram apurados os valores exigidos.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em diversos Estados (São Paulo, Goiás, Pernambuco, Minas Gerais) para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

A fiscalização elaborou demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência (fls. 13 a 30), no qual indicou o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgou da base de cálculo os valores relativos a “Outros Custos, Depreciação e Outras Despesas”, que não constitui componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra).

Em seguida, aplicou este percentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos custos de manutenção e depreciação/amortização.

Entendo que se partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e correto o procedimento fiscal.

Caberia ao impugnante, juntar com a defesa, documentos que comprovassem a existência de erros no levantamento fiscal, na hipótese dos elementos consignados nas rubricas “outros custos” e “outras despesas” constituíssem matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, haja vista que a depreciação não integra nenhum destes elementos de custos. Não tendo comprovado fato controverso com elemento probatório que dispõe, importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, nos termos do art. 142 do RPAF/BA.

Quanto à alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, não pode ser acatado, tendo em vista que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que os não permitidos pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, devem ser incluídos na base de cálculo os valores relativos à manutenção e encargos de depreciação/amortização/exaustão, faço as seguintes considerações, com base no ponto de vista da Ciência Contábil:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado do período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significativa, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveriam constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando 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 com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

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, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a 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:

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;

Entendo que o legislador 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, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Saliento ainda, que conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0016/08-9**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$257.186,49**, 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, 07 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR