

A. I. N° - 206891.0052/08-5
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA L. JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA.
ORIGEM - IFEP/COMÉRCIO
INTERNET - 08.09.2009

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0280-02/09

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. Rejeitadas as nulidades suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 10/12/08, para exigir ICMS no valor de R\$103.702,25, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 90 a 146), inicialmente esclarece que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades em todo o território nacional, sujeitando-se à incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. 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 no Auto de Infração em comento, 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.

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 prevista 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 Emygdio F. da Rosa Junior (fl. 117) 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.

Profere que não pode haver distorção entre a medida estabelecida em lei e o fim por ela objetivado, sob pena de violação ao princípio da razoabilidade e da proporcionalidade e que a multa abusiva viola o princípio da isonomia, cita o art.5º, I e LIV, da CF.

Aduz que há impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, faz referências ao Decreto-Lei nº834/69, ao CTN, e à CF.

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

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 e comercial 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 insumos integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias” o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados.

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. 123), 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.

Em relação a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, configuram elementos indispensáveis ao processo de produção e comercialização, 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.

Argumenta que a base de cálculo adotada no caso dos autos, encontra-se em estrita observância ao que determina a fiscalização do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, que transcreve, (fls.125 a 129). Cita Hugo de Brito Machado e reproduz seu entendimento acerca da interpretação da Lei Complementar nº87/96 (130 e 131).

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 e as únicas formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são: isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero.

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.

Salienta 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 Júlio de Castilhos Ferreira (fls. 134 a 139) 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 subsequentes 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 Carrazza, 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 subsequente 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. 79 e 80, 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. 80 e 81), inclusive voto do conselheiro Antônio da Silva Cabral, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão nº CSRF/101-0866, DOU 12/05/90.

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. 186 a 231), ressaltam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de forma que didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Reproduzem 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.

Sustenta que o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, está respaldado na Lei 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar mencionada.

Argui que o art. 13, § 4º da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados anteriormente. Destaca que do que fora exposto, os gastos de manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível e outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Ressalta que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, que o fez tanto em meio físico(fl.73) quanto em meio eletrônico)fls.11 c/c 75/76, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto, descrevendo: matéria prima, material de embalagem, outros custos, mão-de-obra direta, depreciação e outras despesas.

Transcrevem decisão transitada em julgado Supremo Tribunal Federal, 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.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 144 e 145 decisões do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 0210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Informam que conforme planilha de custo de produção apresentada pelo estabelecimento autuado à fl. 82, fez exclusão dos valores computados a título de “depreciação, outros custos e outras despesas”, que não são considerados matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

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, cerceamento do direito de defesa e caráter confiscatório das multas são desprovidas de fundamentos, haja vista que o presente PAF atendeu às prescrições legais.

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 0,7%, conforme demonstrativos à fl. 11 (CD) combinado com fls. 13 a 25. Explicam que para certificar-se dessa assertiva, basta verificar os itens de débito consignados no demonstrativo à fl.

11, para se constatar que são os mesmos valores registrados nos demonstrativos de fls. 13 a 25, com o título de “ICMS a Estornar”.

Salientam que a alíquota indicada no demonstrativo à fl. 11, 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 continuo, 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.

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

Transcreve à fl. 199, 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 www/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 a sabor dos seus interesses.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

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 e Aliomar Baleeiro (fls. 200 a 203) para tentar demonstrar 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 expresso, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 204 a 213, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone 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.

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.

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.

Reproduz ementas de Acórdãos CJF N°1794/00, 0409-11/13, 0210-11/04, 0340-11/06 –Bahia e CCRF/PR – PAF 60891010 Acórdão 93/2001 – 08/03/2001 – Paraná e PTA N°16.000045894-55 – mg DE 05/07/2000 – Minas Gerais. Do mesmo modo transcreve Decisões do STF e Processo nº70002778157 do Tribunal de Justiça Estadual-RS e RE 707.635 do Superior Tribunal de Justiça de RS.

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

VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, por diversos 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. Erro na aplicação da alíquota, tendo sido aplicada alíquota de 17% ao invés de 7% ou 12%;
- III. Aplicação de multa desproporcional, com caráter confiscatório.

Com relação à primeira alegação, constato que o Auto de Infração descreve de forma clara a infração (utilização de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar), identificando o sujeito passivo, base de cálculo, tendo sido indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista na lei. De forma inusitada ou pouco comum, diferente do que o contribuinte afirma, preocuparam-se em detalhar os fatos que desaguardam no fato gerador, bem como, toda fundamentação legal e material que lastreiam a exigência fiscal, fls. 1 a 4, permitindo perfeita compreensão da acusação fiscal. 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.

Quanto ao argumento de que houve erro na aplicação da alíquota, constato que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, a exemplo do demonstrativo juntado à fl. 13 a 25, cujas cópias foram fornecidas ao impugnante, após ter apurado mensalmente, totalizando o valor do crédito de R\$103.702,25 utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração (fl. 02 a 07), com indicação de base de cálculo equivalente a 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 sujeito passivo 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.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo 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).

Para aferir qual a base de cálculo utilizada nas operações de transferências do estabelecimento autuado, a fiscalização intimou a empresa para apresentar a composição dos custos de produção (fls. 31 a 33) e conforme cópia de emails juntados às fls. 102 a 105, tendo sido entregue a composição de custos referente ao exercício fiscalizado (2004), a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 13 a 25, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procederam as exclusões dos valores relativos a “outros custos, outras despesas e depreciação”;
- b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista de 7% sobre os valores que foram excluídos acima, apurando o montante dos créditos utilizados em cada mês pelo estabelecimento destinatário, considerado como utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos “outros custos, outras despesas e depreciação”.

Pelo exposto, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, outros custos e outras despesas, não integram a base de cálculo das transferências, o porcentual 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.

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 o não permitido 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, deve ser incluída na base de cálculo os valores relativos a manutenção e depreciação, com base no ponto de vista da Ciência Contábil, faço as seguintes considerações:

- 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 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 significante, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 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 deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, posto que não gera efeito econômico fim, 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 defendant, 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 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). Constatou que 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 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

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, incluiu 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, e outros, 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 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0052/08-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.702,25**, 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, 27 de agosto de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR