

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0018/08-1
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A. (SORVANE SORVETES)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0303-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 08/03/2010

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0010-11/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Comprovada nos autos a inexistência de tais operações. Infração improcedente. Prejudicada a análise das preliminares em razão da improcedência da exigência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº. 0303-04/08, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$ 101.228,72, inerente ao exercício de 2003, apurado através 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após:

1. rechaçar a arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, por entender que não se operou a decadência dos fatos geradores relativos ao período de janeiro a dezembro de 2003, uma vez que a legislação tributária do Estado da Bahia (art. 107-B da Lei nº. 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia) fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação.
2. rechaçar a nulidade do Auto de Infração por entender a JJF que o mesmo preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99) e não contém vício material que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal;
3. não acatar o argumento de que a multa aplicada de 60% é desproporcional e confiscatória, pois é a prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº. 7.014/96, para o caso em concreto.
4. constatar que, partindo-se do princípio que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências, o porcentual aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pe 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado estabelecimento autuado;

5. não acatar a alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, 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;
6. aduzir que, 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. Assim, entende a JJF 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;
7. ressaltar 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. Aduz a JJF que, 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, sob pena de cada Estado interpretar à LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria uma insegurança jurídica. Enfatiza que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, conforme foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constata que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem, 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 do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Assim, concluiu a JJF 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, § 4º, II, da LC 87/96. Entende o órgão julgador que 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, em consequência, concluiu está correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, resultando num crédito utilizado a mais do que o previsto.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 290 a 339 dos autos, diante das seguintes argumentações:

1^a) Reitera a preliminar de que o fisco perdeu o direito de constituir o lançamento tributário em relação à parte das operações indicadas no Auto de Infração, ocorridas entre janeiro e junho de 2003, haja vista que as mesmas já se encontravam homologadas tacitamente, uma vez que já havia mais de 5 (cinco) anos da data em que o recorrente foi intimado de sua lavratura (27/06/2008), devendo ser contada a decadência nos moldes do quanto estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN.

2^a) Nulidade do Auto de Infração por vício material existente em conteúdo, especialmente no que diz respeito à determinação d^a aplicável, pois, conforme planilha, a fiscalização aplicou a alíquota de 60%, do que alega ter gerado insegurança

3^a) Do caráter confiscatório da multa, por ser manifestamente excessiva, acarretando a negação do princípio constitucional da garantia do direito de propriedade e afrontando a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da CF/88.;

4^a) Da impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto Lei nº. 834/69, o qual veda a aplicação de qualquer penalidade por diferença de ICMS incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao estado de origem, como é o caso dos autos, *in verbis*:

"ARTIGO 2º - Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino."

5^a) Da classificação equivocada dos materiais glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência, uma vez que os componentes do custo considerados pelo recorrente estão ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, vez que estão ligados direta e necessariamente ao processo de produção das mercadorias, fazendo parte integrante do produto, sem os quais o recorrente não pode empreender suas atividades, a exemplo da depreciação, amortização e outras despesas. Defende que a depreciação deve ser considerada como custo da mercadoria, pois o ativo, objeto de depreciação, é também imprescindível para o efetivo desenvolvimento da sua atividade fabril e comercial, assim como ocorre com os valores a título de amortização e as outras despesas (gastos gerais de fabricação). Por consequência, esses componentes devem ser agregados na base de cálculo do ICMS, quando da transferência interestadual das mercadorias finais. Ressalta que a base de cálculo adotada pelo recorrente encontra-se em estrita observância ao quanto determina a fiscalização do Estado de São Paulo, local do estabelecimento remetente das mercadorias, do que cita Decisão Normativa CAT-5, o qual conclui: "...que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção."

6^a) Da inconstitucionalidade da vedação do crédito independente da estrutura de custo, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na Constituição Federal, do que entende ter razão suficiente para garantir ao recorrente o direito de não efetuar o estorno do imposto tal qual pretendido pelo fisco, uma vez que a sistemática da não-cumulatividade do ICMS, visa à compensação do imposto devido na operação de saída com o montante cobrado na operação anterior de entrada, cuja exceção está limitada apenas às hipóteses de isenção ou não incidência, consoante previsto no art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional retirar, reduzir, condicionar ou excluir créditos de ICMS. Salienta da possibilidade da análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa.

7^a) Destaca a boa-fé do recorrente ao incluir na base de cálculo do imposto os valores efetivamente gastos com o processo produtivo, recolhendo regularmente o ICMS no Estado de origem e creditando-se apenas e tão-somente dos valores destacados nas notas fiscais, não podendo, no entendimento do recorrente, o contribuinte que agiu de boa-fé e de acordo com os dispositivos legais em vigor, ser penalizado com a glosa de seus créditos e, mais ainda, com a aplicação de severas multas, como ocorrido neste caso.

8^a) Concluiu o recorrente requerendo, preliminarmente, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração, pelo patente vício material existente em seu objeto, assim com a ausência da liquidez e certeza da exigência em virtude dos equívocos cometidos pelos a também que seja cancelada a penalidade aplicada pela sua inequí mérito, seja reformada a Decisão recorrida, para o fim de nada lhe s

multa e juros, visto o total cumprimento da legislação tributária por parte do contribuinte, bem como pelo fato que nenhum prejuízo ter sido causado à Fazenda Estadual, do que protesta pela juntada posterior dos documentos necessários à comprovação de suas alegações, bem como requer que seja deferida a realização de perícia, quando então indicará seu assistente técnico.

Em seu Parecer, às fls. 346 a 350 dos autos, de lavra da Drª. Sylvia Amoêdo, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, para manter Decisão recorrida, em razão de:

1. Não assiste razão ao recorrente quanto à decadência, pois desconsiderou a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do citado CTN. Sustenta o opinativo que a legislação baiana – respaldada na autorização legal do art. 150, § 4º, do próprio CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial.
2. Em relação às demais preliminares levantadas na tentativa de nulificar o presente Auto de Infração, sustenta o opinativo que não há como serem acatadas, pois o presente procedimento está de acordo com a legislação.
3. No que tange à penalidade de 60%, aduz a PGE/PROFIS que a multa cominada à infração encontra-se prevista em diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado – Lei nº. 7.014/96 – sob a qual não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.
4. Quanto às razões de mérito, aduz a PGE/PROFIS que, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar 87/96, no § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Ressalta que, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. Aduz também que, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada lei complementar, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro.
5. Em relação aos itens expurgados da base de cálculo, a PGE/PROFIS compatibiliza o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, visto que o posicionamento no sentido da interpretação literal do referido dispositivo, não é um posicionamento isolado, haja vista aposição exarada pelo STJ, no RE 707.635-RS, além do 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. Por fim, em relação ao critério utilizado na autuação para definição das parcelas sob a rubrica de custo de produção, entende a PGE/PROFIS não merecer qualquer modificação a Decisão recorrida.

À fl. 354 dos autos, por ficar comprovado que a acusação fiscal e o levantamento dos autuantes partiam da premissa de que todas as entradas de mercadorias foram produzidas pelos remetentes e, como tal sujeitas à regra do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº. 87/96, ou seja, sujeitas à base de cálculo restrita ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sem considerar a existência de “transferência de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros”, acordaram os membros desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal converter o PAF em diligência aos autuantes para excluírem do montante do débito exigido os valores relativos às mercadorias recebidas em transferências às quais não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, assim como apresentassem planilha de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias

Em atendimento ao quanto solicitado, os autuantes, às fls. 357 a 371 demonstrativos, nos quais asseveram que:

"1.1. Todas as operações foram oriundas de estabelecimentos atacadistas. Assim sendo, remanesce as operações do item subsequente.

2 – Realizamos também um outro trabalho para verificar eventual débito referente ao "ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA – ATACADISTA" – onde foi constatado que o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA é equivalente ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE – art. 13, §4º, I da LC 87/96, haja vista que nessas operações de transferência não existe valor agregado ou margem de lucro, pois isto se verifica tão-somente nas operações de venda.

Remanesce a cobrar, portanto, o valor de R\$ 2.501,02 – relatório anexo."

Intimado a se manifestar sobre a conclusão da diligência realizada, o sujeito passivo não se pronunciou.

Instada a se pronunciar, a PGE/PROFIS acata o procedimento da revisão e propõe a Procedência Parcial do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, da análise das preliminares de extinção do crédito por decadência, de nulidade do Auto de Infração e do pedido de perícia, arguidas pelo recorrente, assim como as pretensões recursais sobre a penalidade aplicada, deixo de apreciá-las, pois as entendo prejudicadas em sua análise por serem absorvidas pela iminente improcedência da autuação que irá se sacramentar quando da análise das razões de mérito.

No mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão-somente, a alegar a legalidade da base de cálculo adotada pelo recorrente nas operações de transferência interestadual de seus produtos, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, por entender o sujeito passivo que deverão ser incluídas, como componente das parcelas de custo de produção das mercadorias transferidas, diversas rubricas, entre elas às de depreciação, amortização e outras despesas.

Contudo, devo ressaltar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, assim como na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, além do art. 56, V, "b", do RICMS/BA, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo, *nessa hipótese*, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Devo salientar que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados. Isso posto, os gastos com depreciação, amortização e outras despesas, *nessa hipótese*, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais *de produtos fabricados* pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, consoante salientado no opinativo da PGE/PROFIS, o citado princípio da não-cumulatividade abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por "LEI C do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há de falar em afronto ao princípio da não-cumulatividade, como quer o recorrente.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS, destacado na nota fiscal, só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido.

Em conclusão, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, pois a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Contudo, uma vez comprovado que a acusação fiscal se trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, como estabelecido na LC Nº 87/96, conforme se pode comprovar do texto da imputação, a exigência fiscal deve a ela se restringir, sob pena de mudança do fulcro da acusação fiscal.

Diante de tais considerações, o Auto de Infração é IMPROCEDENTE, pois, os próprios autuantes, quando da realização da diligência requerida por essa Câmara de Julgamento Fiscal, asseveraram que todas as operações, objeto deste lançamento de ofício, foram oriundas de estabelecimentos atacadistas e, como tal, para a apuração da base de cálculo, deve ser aplicada a regra da entrada mais recente, prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96.

Portanto, só mediante novo lançamento de ofício fiscal caberia a exigência do valor remanescente de R\$ 2.501,02, conforme foi apurado na diligência fiscal, se não houvesse operado a decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2003.

Do exposto, apesar de fundamentação diversa, meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração nº 206891.0018/08-1, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE LTDA. (SORVANE SORVETES)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de fevereiro de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS