

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0052/08-5  
**RECORRENTE** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0280-02/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 22/08/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0218-12/12

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$103.702,25 acrescido de multa de 60%, relativo à seguinte infração:

*01 – 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, convênios ou protocolo.*

Foram apresentadas defesa tempestiva às fls. 90 a 146, contestando a infração, e informação fiscal às fls. 186 a 231, solicitando a procedência do lançamento.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

### 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 desaguarão 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 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.*

*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 conseqüentemente 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 significativa, 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 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 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 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 CJP 210-11/04; CJP 409-11/03 e CJP 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."*

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 358 a 396), onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada, repisando integralmente os argumentos apresentados na sua defesa inicial, bem como refaz todos os pedidos já postulados.

Após síntese da autuação, do julgamento de piso e de suas razões, suscita como preliminar a nulidade do Auto de Infração, pois entende que o lançamento é inválido em razão de vício material existente em seu conteúdo, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e à alíquota aplicável. Diz que houve erro na apuração do valor cobrado, pois, a alíquota de 17%, empregada na determinação do ICMS, está equivocada. Sustenta que o imposto não poderia ter sido apurado à alíquota interna de 17%, mas sim à alíquota de 7% ou 12%, conforme o caso. Frisa que o demonstrativo de débito comprova esse citado equívoco. Alega que esse fato lhe impediu a conferência dos cálculos feitos pela fiscalização e trouxe insegurança à autuação.

Diz que a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, fere os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, além de ter o caráter de confisco, o que é vedado pela Constituição Federal. Também diz que a pena é exorbitante e afronta o disposto no artigo 920 e 924 do Código Civil. Para embasar suas alegações, transcreve doutrina jurisprudência.

No mérito, afirma que o Decreto-Lei nº 834/69, no seu artigo 2º, veda a aplicação de penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem. Diz que, dessa forma, mesmo que tivesse adotado base de cálculo do ICMS superior à permitida na legislação para as transferências interestaduais, não poderia ter sido apenado com a multa de 60%, pois essa referida norma foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. Frisa que o Decreto-Lei nº 834/69 foi publicado em 08/09/69, portanto, antes da edição da Emenda Constitucional nº 01/69 (21/10/69), o que equivale a dizer que o referido diploma legal possuía natureza de Lei Complementar. Aduz que a Lei Complementar nº 87/96 não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, situação que diz ratificar o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em vigor e em harmonia com o sistema tributário vigente.

Ao tratar da classificação das parcelas excluídas da base de cálculo do ICMS para fins de transferência, o recorrente afirma que a apuração do custo dos produtos transferidos está em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações. Diz que os valores referentes a depreciação, amortização e outros estão ligados diretamente ao processo industrial das mercadorias transferidas e, portanto, são classificados como insumos, o que diz justificar a apropriação do crédito fiscal quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados. Discorre sobre depreciação e cita doutrina, tudo para corroborar seus argumentos.

Destaca que a base de cálculo por ele adotada encontra-se em estrita observância ao determinado pela legislação do Estado de São Paulo, conforme a Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, cujo teor transcreveu. Reitera que, conforme essa Decisão Normativa, os valores glosados pelos autuantes compõem a base de cálculo do ICMS na condição de insumos ou de produtos

intermediários. Enfatiza que, caso seja mantida a autuação, haverá ofensa ao disposto na Lei Complementar nº 87/96, ensejando um verdadeiro comprometimento da repartição das receitas tributárias entre os Estados e o Distrito Federal. Cita doutrina.

Sustenta que, mesmo que os valores glosados não integrassem a base de cálculo do ICMS, o aproveitamento do crédito fiscal não poderia ser vedado, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Afirma que a Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 21, ao relacionar as situações em que os contribuintes estariam sujeitos ao estorno do imposto, não menciona qualquer limitação ao direito ao crédito do ICMS, como a pretendida pelos autuantes. Frisa que a legislação estadual não pode criar restrições à não-cumulatividade, devendo se curvar à lei complementar em razão do princípio da hierarquia das leis.

Discorre acerca do princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, à luz da Constituição Federal de 1967, do Decreto-Lei nº 406/68, da Constituição Federal de 1988 e da Lei Complementar nº 87/96. Afirma que, sendo o direito ao crédito fiscal a regra, não há como se impor interpretações restritivas, exigindo o estorno dos créditos tomados em razão da inclusão deste ou daquele item na composição do preço de transferência de mercadorias. Reitera que todo bem que tenha ingressado no estabelecimento de contribuinte, sem exceção, gera direito ao aproveitamento do correspondente crédito de ICMS, para fins de abatimento do ICMS gerado pelo citado contribuinte nas operações posteriores. Tece considerações sobre os conceitos de crédito financeiro e crédito físico. Cita doutrina, para corroborar sua argumentação.

Enfatiza que é possível a análise de matéria de cunho constitucional em sede administrativa, ao contrário do que foi dito na Decisão recorrida. Transcreve jurisprudência que trata dessa possibilidade.

Destaca que agiu de boa-fé ao incluir na base de cálculo do imposto os valores efetivamente incorridos no processo produtivo, recolhendo regularmente o imposto no Estado de origem e creditando-se apenas dos valores destacados nas notas fiscais. Diz que, tanto isso é verdade, que foi ele próprio quem forneceu ao fisco os arquivos e registros com os dados referentes às parcelas incluídas no custo das transferências. Enfatiza que não pode 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 com a aplicação de multa.

Fala da necessidade da realização de diligência ante a natureza das operações de transferência, pois, alega que nem todas operações autuadas foram feitas por estabelecimentos fabricantes, o que enseja uma outra base de cálculo do imposto.

Ao final, pede a nulidade do Auto de Infração por: i) vício material ou; ii) devido à falta de liquidez, e; iii) o cancelamento da multa por ser confiscatória. Quanto ao mérito, clama pela a improcedência do auto por: i) supostamente ter cumprido com a legislação tributária e ii) por não ter causado nenhum prejuízo à Fazenda Estadual.

Ao exarar o Parecer de fls. 504 a 505, a ilustre representante da PGE/PROFIS, a procuradora Maria José Ramos Coelho afirma que estão ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão.

Pondera que as arguições de nulidade devem ser afastadas, pois o Auto de Infração foi lavrado a salvo de vícios, com clareza na descrição dos fatos e sem incorrer em falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte, atendendo a todos os requisitos do RPAF. Invoca também que todas as questões constitucionais levantadas devam ser rechaçadas por falta de competência deste Egrégio órgão colegiado, conforme os termos do art. 167 do RPAF.

Expõe que os pontos centrais da discussão do caso em tela são o princípio da não-cumulatividade do ICMS e a glosa de produtos considerados intermediários. Cita e transcreve o art. 155, §2º, I e XXII, 'C' da CF/88 e, após lição de Hugo de Brito Machado, resume que a não-cumulatividade será efetivada pela técnica de abatimento ou compensação de créditos, disciplinada por Lei Complementar. Esclarece que, para se afastar a tributação em cascata, só gerará crédito para ser

compensado no pagamento do ICMS, “*os bens que sejam adquiridos para serem revendidos ou utilizados na produção da mercadoria que terá saída, mas nunca materiais consumidos pelo próprio estabelecimento*” (grifos no original). Nesta toada, cita o art. 93 da RICMS/BA, o qual transcreve, para afirmar que a norma baiana “*expressamente estabeleceu que os produtos intermediários passíveis de gerar direito a crédito são aqueles consumidos na produção ou que integrem fisicamente o produto final*”. Assim, conclui estarem corretas as glosas realizadas no presente lançamento de ofício a título de “outros custos, outras despesas e depreciação”.

Noutro ponto, a ilustre procuradora se socorre novamente do art. 93 do RICMS para afirmar que o legislador estadual definiu como os requisitos para o enquadramento de um bem com de “uso e consumo” de uma empresa que: a) não sejam bens consumidos integralmente no processo produtivo; b) não integrem o produto final industrializado, na condição de elemento indispensável à sua composição; defendendo mais uma vez a tese de que os produtos glosados no presente PAF não devem ser considerados intermediários passíveis de crédito fiscal.

A procuradora lembra que a forma de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado está prevista na Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, inc. II e na Lei 7.014/96, no art. 17, 8º, II, devendo ser considerados unicamente os custos das matérias primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento. Desse modo, afirma que o desrespeito de tais mandamentos pelo sujeito passivo, com a inclusão dos custos de manutenção e de depreciação na base de cálculo das transferências, redundou em um débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior ao que previsto em Lei.

Ao finalizar seu Parecer, a procuradora opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

À fl. 511, na assentada de julgamento do dia 11.04.12, houve deliberação da 2ª CJF em conversão do feito em diligência à IFEP COMÉRCIO a fim de que fossem excluídos do levantamento fiscal os valores relativos às mercadorias recebidas em transferência que não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes e que fossem elaboradas planilhas de custos, por unidade fabril, das remessas de mercadorias produzidas.

A diligência fiscal foi apresentada às fls. 514 a 516 apontando que todas as transferências realizadas para a Bahia constantes dos arquivos SINTEGRA entregues pelo contribuinte autuado apresentam CFOP 6151 no campo CFOP SAÍDA, correspondente a produção própria, ou seja, que todas as operações de transferência foram oriundas de estabelecimentos que produziram as mercadorias.

Após a diligência e certificação da parte contrária, o PAF foi novamente remetido à PGE/PROFIS para Parecer conclusivo que ratificou integralmente os termos do Parecer exarado às fls 405 a 417, que opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

No Auto de Infração em epígrafe, o autuado, ora recorrente, foi acusado de utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, realizadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa, efetuadas com a utilização de base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Suscitou o recorrente a nulidade do Auto de Infração alegando a existência de vício material em seu conteúdo, especialmente no que diz respeito à determinação da base de cálculo e da alíquota.

Essa preliminar de nulidade não merece prosperar, uma vez que a descrição dos fatos, o enquadramento legal e os demonstrativos que acompanham o Auto de Infração permitem o conhecimento da acusação imputada e do débito tributário lançado, possibilitando, assim, o

pleno exercício do direito de defesa. O fato descrito no Auto de Infração está materialmente comprovado no demonstrativo de fls. 13 a 29, onde o custo de produção da mercadoria foi confrontado com o valor da base de cálculo da transferência interestadual consignado em cada nota fiscal listada na autuação. Esse demonstrativo deixa claro que o recorrente recebeu mercadoria em transferência com base de cálculo superior à fixada no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, tendo se apropriado do crédito fiscal destacado nas notas fiscais.

Na determinação da alíquota não houve erro, pois o imposto lançado foi apurado segundo a alíquota cabível para cada transferência – 7% ou 12%, conforme a procedência das mercadorias –, como se pode constar no demonstrativo de fls. 13 a 25. Todavia, ao serem transportados os valores apurados às fls. 13 a 25 para os demonstrativos de fl. 8, por uma limitação técnica do sistema automatizado de emissão de Auto de Infração, a alíquota indicada nesses demonstrativos será sempre 17%. Quanto ao alegado erro na apuração da base de cálculo, saliento que tal matéria que se confunde com o mérito e como tal será tratada mais adiante neste voto.

Quanto à multa indicada na autuação, no percentual de 60%, não há reparo a fazer na autuação e nem na Decisão recorrida, pois a pena indicada no Auto de Infração é a prevista na alínea “a” do inciso II do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 para a irregularidade que foi apurada, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos referentes à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no inciso I do artigo 167 do RPAF/99. Ademais, como foi bem salientado na Decisão recorrida, a multa poderá ter o seu percentual reduzido, a depender da data do pagamento do Auto de Infração, nos termos dos artigos 45 e 45-A, da Lei nº 7.014/96.

Não obstante os respeitáveis argumentos recursais referentes à possibilidade de análise de matéria constitucional na esfera administrativa, não há, por força do expressamente disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99, como este colegiado apreciar aspectos da constitucionalidade da legislação tributária estadual. Além disso, a necessidade da realização da perícia não se encontra devidamente demonstrada nos autos, conforme prevê o artigo 145 do RPAF/99.

Adentrando no mérito, observo que os demonstrativos acostados ao processo provam que os autuantes apenas consideraram os custos previstos no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, quais sejam: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Após extrair esses valores de planilhas apresentadas à fiscalização pelo próprio recorrente, os auditores incluíram o valor do ICMS e, em seguida, efetuaram o confronto do montante apurado com o valor consignado nas notas fiscais de transferências para a Bahia. Desse confronto, ficou evidenciado que o valor empregado nas transferências listadas na autuação era superior ao previsto no art. 13, § 4º, II, da LC Nº 87/96, e, em consequência, acertadamente, foi glosada a parcela que excedia ao previsto nesse dispositivo da referida Lei Complementar, bem como ficou demonstrada a correta apuração da base de cálculo do imposto lançado,

Os argumentos recursais pertinentes à previsão legal para a glosa de créditos não merecem acolhimento, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento tributário, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida pelo recorrente, não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

O recorrente alega que as parcelas excluídas do custo dos produtos transferidos estavam ligadas

diretamente ao seu processo produtivo e, portanto, eram classificadas como insumos. Diz que o seu procedimento estava de acordo com a legislação dos Estados de origem.

Não acolho essas alegações recursais, pois, independentemente de serem ou não os custos glosados classificados como insumos, a exigência fiscal está baseada em determinação contida no artigo 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e no artigo 17, § 8º, II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, as quais só admitem os custos referentes à “*matéria-prima material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”. Quanto às disposições contidas na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/05, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, saliento que essa Decisão não se aplica ao Estado da Bahia e não possui o condão de modificar o que está expresso na LC Nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96.

Apesar da bem elaborada argumentação pertinente à aplicação ao caso em tela do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 (quanto a não aplicação de penalidade), não há como se acolher a tese recursal de que esse referido Decreto-Lei tenha sido recepcionado pela Constituição de 1988, uma vez que não há compatibilidade desta com aquele. Dessa forma, entendo que o disposto no citado artigo do Decreto-Lei nº 834/69 quanto às normas do Decreto-Lei nº 406/68 foram derogadas com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

A alegada boa-fé do recorrente também não é capaz de elidir a acusação e nem de reduzir a multa, pois, nos termos do artigo 136 do CTN, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.

Comungando com o entendimento externado pelos autuantes, pelo relator da Decisão recorrida e com reiteradas decisões deste CONSEF, considero que a interpretação desses dispositivos legais (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 e art. 17, § 8º, II, da Lei Estadual 7.014/96) deve ser feita de forma mais restritiva, ou literal. Corroborando esse entendimento, transcrevo a seguir trecho de voto proferido nesta 2ª CJP, pelo Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, relativamente ao Auto de Infração nº 206891.0006/07-5, que tratou de idêntica matéria:

[...]

*No mérito, o lançamento centra-se na glosa ou estorno de parte dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, por afronta às disposições do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, norma reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97. O recorrente sustenta que o conceito de custo de produção, derivado da legislação, não é taxativo e sim exemplificativo, citando, a título de exemplo o Parecer CAT 05/05, do Estado de São Paulo, defendendo que o custo, e, em decorrência, o valor de transferência, deve abarcar todos os custos da produção industrial, pertinentes a cada atividade.*

*Na linha oposta, os auditores fiscais autuantes e a Decisão de 1ª Instância, interpretam os dispositivos mencionados de forma restritiva.*

*Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhoar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar do produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na Decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS.*



*Nessa mesma linha de inteligência, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétrea da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o Parecer CAT 05/05, de São Paulo.*

*Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial serem integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.*

*[...]*

Pelo exposto e, em consonância com os Pareceres da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0052/08-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente 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, 25 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS