

A. I. N° - 206891.0007/11-0
AUTUADO - UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17.06.2011

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0155-04/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIAS DE ATACADISTA PARA ATACADISTA. **b)** TRANSFERÊNCIA DE INDÚSTRIA NÃO PRODUTORA DOS ITENS REMETIDOS PARA ATACADISTA LOCALIZADO NESTE ESTADO. **c)** TRANSFERÊNCIA DE INDÚSTRIA PRODUTORA DOS ITENS REMETIDOS PARA ATACADISTA LOCALIZADO NESTE ESTADO. 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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 24/01/2011, exige ICMS no valor histórico total de R\$ 1.313.639,51, sob a acusação – nas três infrações – de utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada na unidade federativa de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.

Infração 01 – Operações de transferências interestaduais entre estabelecimento atacadista / centro de distribuição (CD), um na origem e outro neste Estado. Valor lançado de R\$ 1.135.200,27 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – Operações de transferências interestaduais entre estabelecimento industrial que não fabricou o produto e centro de distribuição (CD) localizado na Bahia. Valor lançado de R\$ 74.075,54 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – Operações interestaduais cujo fabricante do produto é o próprio remetente. Valor lançado de R\$ 104.363,70 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Está dito que nas duas primeiras infrações, assim como na terceira, foi efetuado estorno de crédito com fundamento no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/1996, pois o valor da entrada mais recente da mercadoria (VEMR) corresponde ao da última entrada, nos estabelecimentos localizados em outros estados, no mês anterior ao da transferência para a Bahia.

Os autuantes, colacionando decisões administrativas e judiciais, registram que, quando ocorreram várias aquisições na mesma data, foi apurado o valor médio das mesmas, de sorte a se determinar o VEMR. Para tanto, também foi retirado o ICMS relativo às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas, e foi incluído o imposto concernente às transferências para este Estado, utilizando-se a alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2005 (que não foi fiscalizado).

Também na infração 03 foi efetuado estorno de crédito com fundamento na Lei Complementar 87/1996, em virtude de a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes), para filiais situadas na Bahia, ser maior do que a prevista no art. 13, § 4º, I do mencionado Diploma Legal.

O sujeito passivo ingressa com impugnação às fls. 189 a 237, através de advogado constituído mediante procuração e substabelecimento de fls. 248 a 250.

Informa ser pessoa jurídica de direito privado que, na consecução de seu objeto social, dedica-se à fabricação de bens de consumo e atividades comerciais em todo território nacional, sujeitando-se, assim, 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).

Em seguida, com fundamento no art. 150, § 4º, CTN, em doutrina e jurisprudência suscita preliminar de decadência, uma vez que tomou ciência da lavratura em 03/02/2011.

O Auto de Infração, a seu ver, não pode prevalecer, em virtude do equívoco cometido pela fiscalização quanto à alíquota aplicada ao cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Isto porque, conforme planilha trazida no próprio Auto de Infração, foi aplicada a alíquota de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo, computando ainda, sobre o valor resultante, 60% (sessenta por cento) a título de multa. Aplicou-se de maneira incorreta a alíquota interna de 17%, que se comparada àquela usada nos casos de transferência interestadual, de 7% ou 12% conforme o caso, resulta em expressivas diferenças.

Aponta a impossibilidade jurídica de aplicação de multa, pois o Decreto Lei nº. 834/1969 (que é lei complementar sob o prisma material e foi recepcionado pela CF/1988) veda, em seu art. 2º, a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao estado de origem, como é o caso dos autos. Portanto, ainda que tivesse adotado base de cálculo superior à permitida na legislação, conforme afirmado, mas não demonstrado, jamais poderia ter sido aplicada a multa de 60%.

A auditoria firmou o entendimento de que nas operações autuadas o parâmetro para definição da base de cálculo é o valor da entrada mais recente das mercadorias. Ocorre que, poucas linhas depois, ao perceber que tal critério era o adotado pela defendant, sem qualquer embasamento legal, utilizou na metodologia o mês anterior para a determinação da entrada mais recente e promoveu o que denominou de "expurgos" nos valores adotados como base de tributação. Em outras palavras, percebendo que os procedimentos adotados pelo defendant na fixação da base de cálculo aplicável às operações autuadas estavam de acordo com o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº. 87/96, a fiscalização ultrapassou os limites contidos nesse dispositivo para promover o "expurgo" de valores que, supostamente, integravam de maneira indevida a composição do imposto.

A par da ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo a título de "despesas administrativas dos centros de distribuição (CD), frete (CIF) etc." alega a fragilidade e a nulidade da peça acusatória, na medida em que não pode atestar se os totais expurgados efetivamente se referem a essas rubricas ou mesmo se estariam corretos, já que não há como saber, por exemplo, o que seriam os valores a título de "etc.".

Com base em jurisprudência e legislação colacionada, afirma que nas operações gravadas pelo imposto em baila, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, o frete e demais rubricas integram a base de cálculo.

Nota que a LC 87/96 menciona claramente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Portanto, a Lei não faz qualquer menção à "última entrada do mês anterior" ou ao "valor médio" dessas operações, ao revés, a legislação é clara ao dispor unicamente sobre "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria". Disso decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, já que

foram utilizados critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada.

A "entrada mais recente da mercadoria" é aquela ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, i.e., a aquisição mais recente da mercadoria pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo que antecede a sua saída.

De outra parte, quanto ao valor médio nas situações em que ocorreram "várias entradas na mesma data", de igual forma, é notória a falta de liquidez e certeza da autuação. Isto porque, tal procedimento, assim como aquele previsto para definir a entrada mais recente, resulta em um critério arbitrário para realização do levantamento fiscal que fundamenta a autuação, sem qualquer previsão legal, que configura arbitramento de base de cálculo sem respaldo e cerceamento de direito de defesa.

Quanto à infração 03, pondera que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações.

O conceito de insumo transcende a simples rubrica "matéria-prima", vindo a se observar como algo muito mais amplo, ou seja, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo, o que mostra o claro equívoco em desconsiderar e glosar o gravame correspondente a tais elementos, em especial energia e combustível, os quais em sua essência são verdadeira matéria-prima.

O ativo objeto de depreciação é também imprescindível para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial, e, portanto, integrante do custo das mercadorias, gerando direito à manutenção do seu crédito. O mesmo ocorre com os valores de amortização.

Em relação às outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se neste conceito os dispêndios com bens diretamente relacionados ao produto final, consumidos no processo de desenvolvimento comercial, por isso, imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos. Estão compreendidos no conceito de insumo os materiais intermediários, que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Se não bastasse tudo o quanto exposto, o entendimento adotado pelo fisco viola frontalmente a diretriz dada, historicamente, pelo legislador constitucional, sobre um tema, qual seja, o do caráter não cumulativo do ICMS, situação que, na sua concepção, pode ser apreciada e julgada em instância administrativa.

Espera e requer que o Auto de Infração seja "cancelado", visto que parcialmente fulminado pela decadência, ou, quando menos, seja declarado nulo pela ausência de liquidez e certeza, em virtude dos equívocos apontados, ou a improcedência, com o afastamento das multas cominadas, caso o ato administrativo não seja anulado.

Na informação fiscal, de fls. 255 a 303, os autuantes asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, "i" da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, que o art. 146, III, "a" impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

A lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo. Em função da "clareza solar" da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS, de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, "b") traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

O resultado da auditoria implicou na presente autuação, que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues pelo contribuinte em meio eletrônico. Assim sendo, utilizaram como

fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, isto é, o valor da última entrada no mês anterior ao da transferência.

Por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo nesta situação está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, sendo 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, e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Ressaltam que em nenhum momento os cálculos foram contestados e que as preliminares de decadência e de nulidade devem ser rejeitadas.

No que tange à questão das entradas mais recentes, fazem um paralelo com o custo, que é encerrado mensalmente. Da mesma forma ocorre com a base de cálculo, sendo igual ao valor da entrada mais recente do mês anterior, pois contabilmente esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário Estadual.

Citando doutrina e jurisprudência, expõem o papel da lei complementar no campo do imposto estadual sob exame, e afirmam que o sujeito passivo deveria ater-se às suas dicções.

Perguntam, nas suas palavras: “já imaginou se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS”.

Se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade de institutos da ciência contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer de forma diferente do que está previsto no direito privado, em especial na ciência contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Passam a discorrer sobre trabalhos científicos que trataram de normas gerais de contabilidade de custos, refutando cada item que a sociedade empresária argumentou que deveria compor a base de cálculo, com a transcrição de diversas decisões de Conselhos de Contribuintes dos Estados.

Os gastos com os demais elementos de custo de produção, que não os previstos na LC 87/96, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Requerem a procedência da autuação.

VOTO

O art. 142, CTN dispõe que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a

verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O seu parágrafo único nos revela que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora, por mais repetitivo que se mostre, posto que de conhecimento amplo e generalizado, importa mencionar que na atividade de lançamento tributário não há margens para discricionariedade administrativa. Ou a autoridade trabalha nos estritos limites estabelecidos na legislação de regência, e assim pratica ato válido, ou não o faz, fulminando de nulidade insanável o seu trabalho.

Muito bem, estatui a Lei Complementar 87/1996, no seu art. 13, § 4º, I, que a base de cálculo do imposto, na saída para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

De tudo quanto foi exposto pelos auditores fiscais e pela sociedade empresária, após compulsar os autos, não vejo qual foi o fundamento legal para que os levantamentos fiscais das infrações 01 e 02 considerassem como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria aquele relativo à última aquisição do mês anterior.

Os autuantes fizeram um paralelo, a meu ver vazio de conteúdo, com o custo de produção, que é encerrado mensalmente.

Exemplificaram também com a base de cálculo na sistemática de apuração do regime normal, “*sendo igual ao valor da entrada mais recente do mês anterior, pois contabilmente esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário Estadual*”.

Não acolho tal argumentação, pois nada disso tem o poder de revogar a norma do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, cuja redação não deixa margens para dúvidas, e se dúvidas houvesse a interpretação deveria favorecer ao contribuinte, a teor dos artigos 108, § 1º e 112, ambos do CTN.

Assiste razão ao sujeito passivo ao anotar que a LC 87/96 (art. 13, § 4º, I) menciona indubitadamente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. A Lei não faz qualquer alusão à “última entrada do mês anterior” ou ao “valor médio” dessas operações, de que se tratará a seguir.

Ressalte-se – quanto ao “valor médio” tomado pelos autuantes nos últimos dias dos meses anteriores em que houve mais de uma compra, que o mesmo é prejudicial à empresa em uma conjuntura de preços crescentes no tempo, o que, de mais a mais, é a regra da atual conjuntura de mercado.

A título meramente ilustrativo, por exemplo, se há duas aquisições, uma anterior a preço menor com crédito de R\$ 6,00 e posteriormente outra a preço maior com crédito de R\$ 12,00, o lançamento em favor do autuado concernente ao “valor médio” corresponderá a R\$ 9,00 (média entre R\$ 6,00 e R\$ 12,00), quando o da última entrada, previsto na LC 87/1996, equivalerá a R\$ 12,00, o que corresponde a uma perda de R\$ 3,00.

Tais prejuízos e incertezas, por motivos cristalinos – em uma economia de preços crescentes – também ocorrerão caso se tome como última entrada, por exemplo, no período de novembro, aquela ocorrida no último dia de outubro, posto que em novembro ter-se-ia um preço maior e, por conseguinte, um lançamento a crédito maior do que aquele referente ao valor do apagar das luzes de outubro.

Ao contrário de toda esta engenharia financeira perpetrada para se alcançar o tributo devido, reconhecendo o louvável esforço das autoridades fiscais, entendo que a norma é clara quando se refere ao “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Com efeito, disso e do que abaixo será exposto decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, já que foram utilizados critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência fiscal.

Informaram os auditores que, quando ocorreram várias aquisições na mesma data, foi apurada a média das mesmas, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente. Além de ser uma contradição nos próprios termos, pois valor médio não é valor de entrada mais recente, a não ser que sejam iguais, esta metodologia traduz um arbitramento de base de cálculo fora das hipóteses previstas nos artigos 937/938 do RICMS/BA, que são taxativas e não meramente exemplificativas.

Uma vez que a atividade de fiscalização tem o cunho investigativo, é vinculada à lei e regida pelo princípio da verdade material (art. 2º, RPAF/99), deveria ter sido levada a efeito, nessas situações, ainda que ocorrida (s) nos minutos ou segundos imediatamente anteriores à (s) saída (s) tributada (s), uma pesquisa para esclarecer quais foram efetivamente as últimas entradas.

Há inviabilidade de saneamento, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma fiscalização.

Ante o exposto, com fundamento no art. 18, II, IV, “a” e § 1º do RPAF/99, voto pela NULIDADE das infrações 01 e 02, com representação à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora citados.

Uma vez vencido na preliminar de nulidade, passo a apreciar a preliminar de decadência e o mérito das três infrações.

Quanto ao período de homologação, deve ser observado que o CONSEF/BA, apesar do entendimento que já se pode reputar reiterado do STJ, até posicionamento em contrário da Procuradoria do Estado, vem decidindo que a decadência do direito de constituir crédito relacionado ao ICMS se opera de acordo com o art. 173 do CTN.

Apesar do fato de parte da doutrina conceber que tal fixação somente se dá para estabelecer interstícios temporais menores do que o do art. 150, § 4º do CTN, cumpre ressaltar que esse mesmo artigo confere à Lei competência para fixar prazo de homologação, o que no Estado da Bahia foi feito no art. 28 da Lei 3.956/81 (COTEB - Código Tributário do Estado da Bahia), que, no seu § 1º, determina o início da contagem a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, com dispositivo correspondente nos artigos 90 e 965, I do RICMS/BA.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/1981 (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu § 5º dispõe que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito após 05 (cinco) anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Rejeitada, por conseguinte, a preliminar de decadência.

Com relação à impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade com base no Decreto – Lei 834/69, considero insustentável tal argumentação, uma vez que nela há equívoco de interpretação por parte do autuado. O Decreto mencionado em nada se relaciona com a presente situação e não foi tomado como fundamento para cominar multas ou lançar imposto.

Os autos encontram-se devidamente instruídos, sem lacunas, obscuridades ou contradições que ensejam a necessidade de diligência, perícia ou revisão fiscal.

No mérito, o contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual destinada a outro estabelecimento pertencente ao seu grupo empresarial. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de elementos indispensáveis, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil que entendeu pertinente.

Com relação às duas primeiras infrações, fui vencido na preliminar de nulidade, pelo que acato o entendimento da maioria da Junta referente à constituição da base de cálculo.

Desse modo, nada tendo sido impugnado pela sociedade empresária no que concerne ao mérito, tomo como fundamento o art. 140 do RPAF/99 e voto pela procedência.

Infrações 01 e 02 caracterizadas.

Quanto à infração 03, verifico que a ação fiscal objetivou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito.

Compulsando-se os elementos que fazem parte do processo, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro tipo de custo, a exemplo de mão-de-obra, energia, depreciação etc..

Vejo que a autuação foi feita com base nas entradas mais recentes (infrações 01 e 02) e nos custos (infração 03) do próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens objeto da auditoria fiscal. Com base nesses dados, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais, sem qualquer exclusão indevida ou distorção.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea 'i', e 146, inciso III, alínea 'a'.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

Desse modo, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "o custo da mercadoria produzida", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já delineado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro.

Em suma, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque, nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico empresarial, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Isto porque apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência, tanto para o estabelecimento de origem, quanto para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário, tributando em excesso, fora do contexto delineado na LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e o que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, ao final, suportado pelo consumidor. Produtor, distribuidor e comerciante estão amparados pelo sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição do ICMS.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo, que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º da CF 88), além do princípio da autonomia distrital.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do Texto Complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferência, como o caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

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

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS).

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Infração 03 caracterizada.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR (QUANTO A NULIDADE DAS INFRAÇÕES 1 E 2).

Em que pese os fundamentos apresentados pelo nobre Relator, discordo quanto ao acolhimento da nulidade suscitada.

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, em relação às infrações 1 e 2, sob o argumento de incerteza e liquidez, visto que o art. 13, §4º, I da LC 87/96 estabelece que a base de cálculo nas transferências de estabelecimento pertencente ao mesmo titular é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” e a fiscalização utilizou na apuração da base de cálculo “o valor correspondente a última entrada do mês anterior e quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações”.

Entende o impugnante que a “entrada mais recente” significa a que tenha sido feita no menor intervalo de tempo, ou seja, que “ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída” (fl. 210).

Como a LC 87/96 não define o que seja a entrada mais recente, pode se dar margem a diversas interpretações como a de um período (mês) como interpretou a fiscalização ou da última unidade de tempo (ano, mês, dia, hora, minuto, segundo) como entende a empresa. O termo *entrada* tem como sinônimo “abertura, começo, início, princípio”, enquanto *recente* significa “atual, contemporâneo, moderno, presente”. Logo a entrada mais recente corresponde a um valor atualizado.

Recorrendo à Contabilidade, a mesma utiliza diversos métodos para avaliação de estoques, entre os quais o do *preço específico* que é adequado para ativos de valores significativos e que permitam a identificação, a exemplo de imóveis e automóveis.

Na atividade de revenda de mercadorias apesar de existir diversos métodos contábeis (PEPS - Primeiro que entra, primeiro que sai; UEPS - Último que entra, primeiro que sai; PVV - Preço de Venda a varejo) o mais utilizado é a Média Ponderável Móvel (MPM) no qual atribui-se como “custo de aquisição um valor médio das compras”.

A Receita Federal admite a utilização deste método “mesmo que todas as entradas de um mês sejam consideradas como um lote único” (Parecer Normativo CST nº 6, de 26/01/79), mas não admite o valor medido das compras de um ano.

Tendo o legislador estabelecido que na constituição da base de cálculo das transferências deva ser atribuído o valor da entrada mais recente, em termos operacionais é difícil determinar o valor

de uma saída considerando a entrada do *dia, hora, minuto ou segundo* como argumenta o autuado. Considere-se a hipótese de entrada no almoxarifado de mercadorias às 10:00 min num centro distribuidor atacadista e o encarregado de faturamento emita uma nota fiscal de uma saída da mesma mercadoria às 10:01min para levar em consideração o valor daquela entrada.

Também se considerada a última entrada ocorrida *dentro do próprio mês*, na prática o critério operacional seria *diário*. Por exemplo, o valor de uma entrada no dia 5 deveria ser levado em conta para efeito de saída até o momento que ocorresse outra entrada com valor diferente.

Como o ICMS utiliza periodicidade mensal, é razoável interpretar que o método utilizado pela fiscalização considerando a entrada do último mês (ou o valor médio das entradas) como o previsto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, motivo pelo qual não acato a nulidade suscitada de incerteza e iliquidez da constituição da base de cálculo nas infrações 1 e 2.

Além disso, adentrando ao mérito, apesar da estabilidade inflacionária nesta década, persiste porcentuais mensais médios de inflação inferiores a 1%, o que significa preços estáveis ou crescentes. Quando os preços são estáveis, a avaliação de estoques por qualquer de um dos métodos (PEPS, MPM e UEPS) resulta num mesmo valor. Só ocorre avaliação diferente de itens de estoques, quando ocorre aumento ou diminuição de preços.

Por esta lógica, considerando que o cerne da questão é a utilização de crédito fiscal em valor superior à estabelecida em lei complementar, havendo variação de preços de um mês para outro, estas variações ocorridas no período fiscalizado, se ocorreram foram em porcentuais poucos significativos (menos de um por cento ao mês), a exemplo do produto ARISCO MAI BLD 3KG que na nota fiscal 593142 de 03/01/06 foi consignado valor unitário de R\$4,51 (fl. 62); Na nota fiscal 114894 de 22/02/06 (fl. 71) foi grafado valor unitário de R\$4,74 e na nota fiscal 632762 de 04/06/06 (fl. 90) foi indicado valor de R\$4,98. Logo, o reflexo monetário da utilização da base de cálculo com base na entrada do mês anterior é pouco relevante.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0007/11-0, lavrado contra **UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.313.639,51**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR (Quanto a nulidade das infrações 1 e 2)

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR