

A. I. N° - 206891.0049/10-6  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NODESTE S/A  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, EUZIANE G. DA SILVA e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 17.06.2011

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0156-04/11**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRIS. **b)** TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. 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 valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante e o custo de produção, quando oriunda de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, I e II, LC 87/96). Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 04/10/10, para exigir ICMS no valor de R\$ 25.731,04, em razão das seguintes infrações:

Infração 01: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor R\$ 23.400,56. Período: janeiro, abril a dezembro de 2005. Multa de 60%.

Consta registrado que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada (nos estabelecimentos localizados em outros estados) no mês anterior ao da transferência para a Bahia. Ainda, cabe registrar que, quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente. Para tanto, foi também registrado o ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2005.

Infração 02: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor R\$ 2.330,48. Período: fevereiro, março e junho de 2005.

Consta registrado que foi feito o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes) para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II), apenas com relação a 2005.

O autuado apresentou impugnação (fls. 178 a 224). Esclarece que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades comerciais em todo o território nacional, sujeitando-se à incidência do

ICMS. Argumenta que mesmo diante de lisura e legalidade de suas operações foi surpreendido com a presente autuação. Discorre sobre as infrações e diz que a mesma não pode prosperar, pelos argumentos que passou a expor.

Preliminarmente argui a decadência da autuação com base no § 4º, do art. 150 do CTN, que reproduz, juntamente com ementa de acórdão do STJ e excerto doutrinário de Hugo de Brito Machado.

Diz que o auto de infração também não pode prosperar pelo equívoco cometido em relação à alíquota aplicada ao cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Isto porque aplica 17% sobre a base de cálculo que a fiscalização entende correta, com multa de 60%. Tal critério não coincide com os objetivos do auto. Entende que se o questionamento se refere a transferências interestaduais, a reconstituição dos valores deveria observar alíquotas de 7 ou 12%, pelo que elabora um quadro comparativo apontando as diferenças com apuração das alíquotas que aponta. Nesse sentido, diz não ser possível sequer conferir os cálculos fiscais, já que a fundamentação e a descrição nos autos não coincidem com os critérios, notadamente a alíquota dada pelo fisco, o que entende gerar insegurança para a defesa que faz sem conhecer exatamente os critérios da autuação.

Defende a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação do Estado na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS), arguindo que especificamente no que tange à base de cálculo nas transferências interestaduais, o Decreto-Lei 834/69 que estabelece no art. 2º, como transcrito, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos.

Assim, argui que ainda que tivesse adotado base de cálculo superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado e não demonstrado pela fiscalização, não poderia ter sido aplicada a multa de 60%, pois a norma retro mencionada, tal como ocorreu com o CTN, foi recepcionada pela CF/88, em razão da compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional, referindo-se, nesse sentido à regra contida no art. 34, §5º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que transcreve.

Registra que o Decreto-lei 834/69 é anterior à EC 01/69, o que equivale dizer que o referido diploma legal possui natureza de LC material, pois da mesma forma que o Decreto-lei 406/68 que fixou regras gerais para o ICM, sua edição deu-se com fundamento no § 1º, do art. 2º do Ato Institucional 05, que atribuiu ao Poder Executivo, durante o recesso parlamentar, autorização para legislar sobre diversas matérias (inclusive financeira e tributária), situação que acarreta sua recepcionalidade como LC à Constituição Federal (materialmente), tanto pela EC 01/69 como pela CF/88.

Além disso, defende que a LC 87/96 não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-lei 834/69, situação que ratifica o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em pleno vigor e em plena harmonia com o sistema tributário atualmente vigente, pelo que deve a multa ser cancelada.

Escreve que foi acusado de creditar-se indevidamente de ICMS na entrada de mercadorias transferidas de outros estabelecimentos, sendo que na infração 01, por não ter sido considerada a entrada mais recente, e na infração 02, supondo-se que diversos componentes de custos dos seus produtos, não estão contemplados na LC 87/96, art. 13, §4º, II, sendo glosados alguns valores declinados sob as seguintes rubricas de custo: manutenção, depreciação, amortização e outros.

Argumenta que antes de adentrar ao mérito dos critérios utilizados pela fiscalização na apuração dos valores tidos como indevidamente creditados, se faz necessário analisar a legislação invocada na acusação fiscal.

No caso da infração 01, concorda que deve ser aplicado o valor da entrada mais recente das mercadorias para fins da definição da base de cálculo como disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Entretanto, transcrevendo parte do detalhamento consignado no auto de infração que diz que o valor da entrada mais recente é igual ao valor da última entrada do mês anterior à realização das transferências diz que, em seguida, a fiscalização externa posicionamento que transcende a disposição legal citada, maculando a peça acusatória. A esse respeito transcreve, grifando os dizeres “Isto posto, os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDS), frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.”

Entende que tais expurgos não possuem embasamento legal e ultrapassam os limites contidos no art. 13, inciso I, §4º, da LC 87/96 e nos demais pertinentes à base de cálculo do ICMS.

Aduz que a par da ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da BC, a título de “despesas administrativas dos Centros de Distribuição, frete, etc.”, o que por si só demonstra a fragilidade e nulidade da peça acusatória, na medida em que a defendant sequer pode atestar se os valores 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.”, o fato é que nas operações autuadas não podem prevalecer os expurgos.

Frisa que o fato gerador do ICMS ocorre “no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular” (art. 12, I, LC 87/96), e a base de cálculo do imposto é o valor da operação (art. 13, I, LC 87/96). Também defende que integra a base de cálculo do ICMS, os valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas ao destinatário, bem como o frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente (§ 1º, I, II, “a” e “b”, LC 87/96). Portanto, ainda que para operações de transferências para outro estabelecimento do mesmo titular, o frete e demais rubricas a que se refere a legislação integram a BC do ICMS. Entendimento, inclusive, do STJ, conforme ementa de decisão que transcreve.

Assim, defende que a análise sistemática da legislação, independentemente do quanto previsto no art. 13, I, § 4º da LC 87/96, permite que valores correspondentes a seguros, juros e demais importâncias debitadas ao destinatário, bem como, se for o caso, frete, integram a base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, não havendo que fazer expurgos no caso em análise, até porque, acrescenta, a descrição dos “expurgos” contida na autuação (despesas administrativas e etc.) não lhe permite identificar a origem desses valores, o que, repisa, demonstra a fragilidade da acusação fiscal. Portanto, o valor da entrada mais recente contido no § 4º, da LC 87/96, deve ser interpretado como um “valor de partida” para fins de determinação da BC em operações tais quais as autuadas, e que essa determinação de “valor de partida” implica em descumprimento aos preceitos básicos da determinação da BC do ICMS, i.e., a exclusão dos itens previstos no art. 13, I, § 1º, da LC 87/96, razão pela qual entende que as operações de transferência interestadual oriundas exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas, estão de acordo com os preceitos legais.

A esse respeito, frisa que sua conclusão também se aplica aos demais expurgos efetuados pela fiscalização, quando da determinação da exigência a que se refere a infração 02, relacionada às operações interestaduais de transferência de produtos industrializados que foram tão-somente produzidos (fabricados) pelos remetentes, em especial quanto ao frete.

Alega equívocos da fiscalização quando da apuração do valor da entrada mais recente que implica na falta de liquidez e certeza da autuação. Ressalta que o art. 13, I, §4º, da LC 87/96, não faz menção à “última entrada do mês anterior” ou ao “valor médio” dessas operações. Ao revés, diz que a legislação é clara ao dispor “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Aduz que disso decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a fiscalização se utiliza de critérios não previstos na legislação para fins da quantificação formulada.

Entende que “a entrada mais recente da mercadoria” é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, e essa entrada pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede à sua saída. Assim, o critério adotado pela fiscalização na determinação do valor da entrada mais recente para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações autuadas, não necessariamente corresponde, efetivamente, a esse valor, o que demonstra a falta de liquidez e certeza da autuação, o que impõe o cancelamento da autuação, pois a fiscalização teria que demonstrar o valor da entrada mais recente, quer tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Do mesmo modo, alega falta de liquidez e certeza da autuação quanto ao valor médio adotado pela fiscalização, nas situações em que ocorreram “várias entradas na mesma data”, isto porque resulta em um procedimento arbitrário sem previsão legal, aduzindo que tais omissões configuram cerceamento ao direito de defesa, posto que, se se desconhece os critérios e metodologias adotadas pela fiscalização, como poderá exercer pleno direito à ampla defesa e ao contraditório?

Acrescenta ainda, que a fiscalização sequer poderia ter lançado mão do arbitramento previsto no art. 148 do CTN, uma vez que, no caso, ausente o “processo regular”, concluído previamente à constituição dos mesmos. A esse respeito, transcreve excertos de lições de Carlos Mário Velloso e Souto Maior Borges, para pedir a nulidade das exigências fiscais.

Itemiza a classificação equivocada dos materiais glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência e do entendimento da fiscalização do Estado de São Paulo, dizendo que a intenção do legislador federal ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, foi o de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, na medida em que o valor do imposto pago na origem é possível de ser creditado pelo estabelecimento de destino, isto é sempre que houvesse recolhimento a menor (base de cálculo abaixo do custo) pelo estabelecimento remetente, a diferença seria recolhida ao Estado de destino na posterior venda da mercadoria, com efetivo comprometimento na arrecadação da Unidade Federada de origem.

Entende que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência, estão em conformidade com a legislação, integrando, portanto, o conceito de custos, por estarem ligados ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos e devem ser entendidos como insumos. Discorre acerca do entendimento do doutrinador ALIOMAR BALEEIRO. Diz que o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, vindo a constituir-se algo mais amplo, isto é, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos direta ou indiretamente, no respectivo processo.

Explica que o ativo objeto de depreciação, independentemente de sua vida útil, tem importante função no processo produtivo e comercial e está efetivamente agregado na atividade-fim do contribuinte e, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles deve ser considerada como custo da mercadoria, mesmo em homenagem ao princípio do Código Civil Brasileiro, art. 59, que o acessório segue o principal. O mesmo ocorre com os demais custos e despesas.

Esclarece no que tange a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluindo-se nestes conceitos os gastos da impugnante com bens diretamente relacionados ao seu produto final, e por isso imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos produtos, são materiais intermediários que fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Destaca e transcreve a Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.2005, do Estado de São Paulo, onde afirma ter fundamento a base de cálculo que adotou. Insiste que a teor do quanto demonstrado pela fiscalização paulista, os citados componentes incluem-se entre os insumos de produção.

Afirma que é inconstitucional a vedação do crédito independente da estrutura de custo; que a Constituição Federal atribuiu à Lei Complementar 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto, cujo art. 21, dispõe sobre as situações em que o contribuinte

está sujeito ao estorno do imposto e as únicas formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são: isenção, imunidade, não incidência e alíquota zero.

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

Diz que o entendimento do fisco viola a diretriz histórica sobre o caráter não cumulativo do ICMS transcrevendo o art. 23 da CF/67 e o art. 3º da “Lei Complementar” da época, o Decreto-lei 406/68 que, além de ratificar esse caráter atribuiu ao legislador estadual a criação de parâmetros dessa não-cumulatividade, os Estados, no entanto, adotaram a teoria do crédito físico, pelo qual somente os produtos que integrassem as mercadorias dariam o direito ao crédito.

A Constituição vigente, porém, defende, alargou substancialmente a extensão do princípio, sequer delegando à lei complementar, pois definiu seu conteúdo, na redação do art. 155, II, §2º da CF/88, que também transcreve, salientando que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infra-constitucional. Transcreve parte de textos de autoria dos professores ROQUE CARRAZZA, GERALDO ATALIBA, AIRES FERNANDINO BARRETO, AROLDO GOMES DE MATOS E JÚLIO DE CASTILHOS FERREIRA, relativo ao direito ao crédito de ICMS, da não cumulatividade do imposto, afirmando que sendo o creditamento regra, não há que impor interpretações restritivas, exigindo-se estornos de créditos tomados em razão deste ou daquele item na composição do preço de transferências das mercadorias. Em face desse princípio não pode haver restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subsequentes que praticar.

Insiste que a característica principal do ICMS é a não cumulatividade e assim, o aproveitamento integral dos créditos oriundos das operações anteriores significa respeitar e cumprir um preceito constitucional.

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

Salienta que “o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se do conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico”, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior, sendo aprimorada para adaptar-se ao paradigma do IVA “que possibilita ao contribuinte o aproveitamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido”. Afirma que o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve novamente textos de autoria de diversos doutrinadores (HAMILTON DIAS DE SOUZA, ROQUE CARRAZZA, MISABEL ABREU MACHADO E SACHA CALMON NAVARRO COELHO), para reforçar o seu entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possuem competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subsequente foi tributada pelo imposto.

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

Relativamente à possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, diz que não há que se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos aduzidos pela impugnante na presente defesa, sob a alegação de tratar-se de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Neste sentido, transcreve à fl. 194, parte do voto proferido pelo Juiz LUIZ FERNANDO DE CARVALHO ACCACIO do E. Tribunal de

Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, nos autos do Processo DRT-5 nº 2293/91, para definir que os órgãos julgadores administrativos não flutuam ao largo da constituição, mas lhe devem obediência. Acerca do assunto, faz outras citações (fl. 195), inclusive voto do conselheiro ANTÔNIO DA SILVA CABRAL, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao relatar o Acórdão nº CSRF/01-0866, DOU 12/06/90, aduzindo que: “É comum, nos meios fazendários, confundir-se declaração jurisdicional de inconstitucionalidade da lei, que é apanágio do Poder Judiciário, com aplicação do princípio constitucional, que nada mais é do que aplicação dos princípios da legalidade ao caso concreto”.

Conclui dizendo que evidenciada a falta de fundamento das acusações fiscais requer o cancelamento do auto de infração visto que fulminado pela decadência, ou, pelo menos seja declarado nulo pela ausência de liquidez e certeza da exigência em virtude dos equívocos cometidos pela fiscalização no seu cálculo. Caso se entenda que o auto se reveste dos requisitos de validade de um lançamento de ofício, requer que as razões de mérito que desenvolveu sejam acolhidas para o cancelamento do mesmo.

Na informação fiscal, de fls. 237 a 256, 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.

Neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar 87/96, no art. 13, §4º “a”, I (que transcrevem), prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “valor da entrada mais recente”.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no dispositivo citado, no sentido de não destacar ICMS a mais nas transferências de mercadorias e recolher na origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, sempre pagará o mesmo valor do imposto. Sublinham a importância deste fato, pois se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o fisco tenderá a utilizar meios para exigir o imposto que lhe pertence. Neste sentido, examinam qual é a correta partilha do ICMS entre os Estados e Distrito Federal nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Repetem informações constantes do corpo do auto de infração: a) que o trabalho verifica a base de cálculo nas transferências interestaduais de centros de distribuição (infração 01), bem como de fábricas (infração 02), para o autuado; b) que a auditoria baseou-se nos arquivos eletrônicos SINTEGRA da empresa; c) que 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; d) Transcrevem ementa da 1ª Câmara do CONSEF em que se confirma que nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que recebidas anteriormente de fábricas, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, I, §4º da LC 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias; f) que, dentro deste conceito, consideraram como “valor da entrada mais recente”, o da última entrada no mês anterior ao da transferência para a Bahia e, quando ocorreram várias entradas na mesma data, apuraram o valor médio das operações; g) que retiraram o valor do ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas remetentes e incluíram novo valor do ICMS utilizando alíquota interestadual conforme a origem; h) 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; i) que, 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado

tem direito; j) que os gastos com as despesas administrativas dos CDs, frete, etc., devem ser expurgados para determinação da base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal; l) ainda 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), constituindo-se, assim, em despesa operacional realizada quando das saídas por transferência, posterior, portando, às entradas.

Com relação à infração 02: a) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, isto é, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; b) que, para tanto, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, frete, etc.; c) que a autuação baseou-se na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, onde, constando determinado por: matéria-prima, material de embalagem, mão-de-obra, outros custos, depreciação e outras despesas, consideraram apenas para a determinação da base de cálculo o somatório de “matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra”, expurgando-se os valores relativos às demais rubricas; d) ao somatório do custo correto incluiram o valor correto do ICMS calculado com a alíquota interestadual conforme a origem; e) transcrevem ementas do CONSEF, do TJ-BA, STJ e STF.

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

Quanto à alegação preliminar de decadência, dizem que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 107-A, do COTEB).

Com relação a erro na apuração do valor cobrado com a aplicação da alíquota de 17% e da impossibilidade jurídica de aplicação das multas, dizem: a) não ter sentido o argumento quanto à alíquota, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS registrado na DMA e nos livros de Entrada e de Apuração do ICMS, que foi tomado pelo autuado ao utilizar a alíquota da unidade de origem, na forma dos demonstrativos de fl. 07, combinado com fls. 09/32; b) com relação à multa, registram a previsão no RICMS-BA.

Em resposta ao questionamento de mérito em relação à alegação de valores indevidamente apurados, de equívocos e de erros na apuração do valor da entrada mais recente das mercadorias, reproduzem informação constante do corpo do auto de infração indicando a forma em que procederam e já retro tratada na pontuação da infração 01. Fazem um paralelo com o que ocorre com a base de cálculo atinente ao custo da mercadoria produzida onde primeiro se apura o custo que é encerrado mensalmente. Quando a transferência é efetuada, busca-se o custo do mês anterior, pois o custo é encerrado ao fim de cada período ou ciclo mensal.

Da mesma forma, aduzem, ocorre com a base de cálculo sendo igual ao valor da entra mais recente, pois, contabilmente, esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como se refere 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. Exemplificam com o art. 102 do RICMS-BA, que prescreve o tratamento do estorno de créditos.

Dizem que quando ocorre transferência anterior do produto de uma filial para outra com alíquota de 12% (por exemplo de SC para SP), de acordo com princípios da contabilidade, na unidade de destino deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto para encontrar o valor sem imposto a ser contabilizado como valor da entrada mais recente da mercadoria. Assim, na operação posterior (transferência de SP para BA), o autuado teria que transferir a mercadoria utilizando o valor referente à última entrada (do mês anterior à saída, pois a apuração do ICMS é mensal), com inclusão da alíquota de destino SP/BA, que é 7%, com o que asseveram que o valor que apuraram

na auditoria seria o valor correto que o autuado deveria ter empregado nas operações de transferência objeto da autuação.

No que se refere ao argumento defensivo de inconstitucionalidade da vedação ao crédito e da não cumulatividade do ICMS, reproduzem os arts. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e 146, III, “a” da LC 87/96, ementa de decisão do STJ no RE 707.635 RS e excerto doutrinário de Alexandre Freitas, para comentarem que a definição ou fixação da base de cálculo do ICMS cabe à LC 87/96, não se justificando a criação de hipóteses de bases de cálculo por normas de menor hierarquia, sob pena de admitirem diferenciações entre os Entes tributários com tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente com o consequente prejuízo à segurança jurídica, como assevera o Ministro Gilmar Mendes no RE 560626 RS.

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”.

Afirmam que a questão em debate consiste em saber se é lícito a um Ente tributante ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa, etc), em detrimento dos demais, ferindo o pacto federativo.

Lembram que o pleno do STF no RE 572.762-9/SC reconheceu o direito subjetivo das comunas exigir a parte que lhes cabe na arrecadação tributária, devendo também tal entendimento estender-se à parcela do ICMS. Nesse sentido, trazem lição de Aliomar Baleeiro e parte do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS.

Criticam as legislações dos Estados que ampliaram a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação por entenderem violados dispositivos constitucionais e da LC 87/96.

Entendem que o legislador adotou comando bastante específico não admitindo elemento que não seja o valor da entrada mais recente e sendo o ICMS um imposto cuja apuração é mensal, busca-se o valor da última entrada do mês anterior. Se tiver mais de uma entrada no dia, logicamente adota-se a média ponderada para se encontrar o valor da entrada mais recente.

Requerem a procedência da autuação.

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, contendo duas infrações: 1. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS, pois o valor da mercadoria transferida deve corresponder ao valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96); 2. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS relativo a operações de transferência interestadual de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes) para filial localizada neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

Antes de adentrar-me ao mérito da autuação me cabe apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

- I – Decadência do direito de lançamento fiscal em 2010 por se tratar de fatos geradores de 2005.
- II - Nulidade por erro na apuração do valor cobrado em virtude de se ter aplicada a alíquota interna ao invés da de origem da transferência.
- III – Nulidade por impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação dos Estados na aplicação da legislação relacionada com o

ICM (atual ICMS) e especificamente no que tange à base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, conforme Decreto-lei 834/69.

Com relação à decadência meu entendimento é de que, no caso em exame, a arguição defensiva é inapropriada porque esta não ocorreu, senão vejamos: a) aplica-se ao caso, a normativa estabelecida no artigo 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97. Ela prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em exame, o prazo para contagem iniciou-se em 01/01/2005 (fl. 40), com termo final em 31/12/2010, para os fatos geradores ocorridos no exercício de 2005. Como a ação fiscal se iniciou através da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos em 28/11/2007, e o lançamento ocorreu em 04/10/2010, não há falar em decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário.

Vale consignar que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05, 0113/12-05 e 0192-11-05 e, mais recentemente, o Acórdão CJF 0144-11/09, cujo trecho do voto proferido pela ilustre Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade reproduzo abaixo, a título ilustrativo:

“Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“Art. 107-B

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

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DO de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.*”

Entendemos data *venia*, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº

1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Diante do exposto, não acolho a argüição de decadência.

Também rejeito o pedido de nulidade por erro de aplicação da alíquota interna quando deveria ser a interestadual, conforme a origem, uma vez que a aposição da alíquota interna de 17% na fl. 01 do auto de infração serve apenas a uma adequação ao sistema de auto de infração da SEFAZ (SEAI), sem qualquer comprometimento dos reais valores estornados que foram calculados com a alíquota da unidade federativa de origem das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo estabelecimento autuado, como nitidamente demonstrado às fls. 15 a 32 dos autos. Esta questão será mais esclarecida quando da apreciação de mérito. De toda sorte, não houve qualquer erro na aplicação das alíquotas, mas uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados, utilizados indevidamente com a mudança do mesmo valor do débito para o equivalente à alíquota de 17%, padrão no sistema da emissão de auto de infração na SEFAZ/BA.

Com relação à impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade com base no Decreto – Lei 834/69, também considero insustentável tal pedido, uma vez que nele há equívoco de interpretação das normas por parte do autuado. O decreto mencionado dispõe sobre a entrega de parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do antigo ICM, além de estabelecer normas gerais sobre conflito de competência tributária sobre o também antigo imposto de serviços, não tendo qualquer conexão com o assunto tratado no presente auto de infração.

No caso em comento, a ação do fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que, no entendimento dos autuantes, foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS. Tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não cumulatividade e será apreciada mais adiante por se tratar de mérito.

Assim, analisando os autos, constato plena motivação do lançamento tributário de ofício em face da existência dos elementos fundamentais para sua constituição. As infrações questionadas estão lastreadas nas operações interestaduais de mercadorias e produtos industrializados que foram transferidos para o estabelecimento autuado, o auto de infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), observando o princípio do devido processo legal, seus correlatos de ampla defesa e contraditório, tendo o contribuinte entendido de modo pleno do que trata o lançamento tributário de ofício pelo que se extrai da sua extensa peça defensiva, de modo que os pedidos não possuem guarida nas situações de nulidade previstas no art. 18 do RPAF, inclusive quanto ao argumento de falta dos componentes da base de cálculo, aspecto que, por ser matéria de mérito, elucidarei oportunamente.

Superadas as preliminares, passo a decidir sobre o mérito do lançamento.

Analizando os autos, em especial, a peça defensiva e a informação fiscal, de logo devo patentear que, transpassadas as questões preliminares, a controvérsia se restringe à formação do *quantum* da base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo autuado, uma vez que ambos concordam quanto às matrizes legais que dispõem sobre a base de cálculo, quais sejam, “o valor da entrada mais recente” (art. 13, § 4º, I, LC 87/96), para a infração 01, e “custo da mercadoria produzida” (art. 13, § 4º, II, LC 87/96), para a infração 02. Na infração 01, a lide reside quanto à interpretação da expressão “entrada mais recente” que os autuantes entendem ser *a última entrada da mercadoria ocorrida no estabelecimento no último dia do período anterior de apuração do ICMS que ocorre mensalmente* e o Impugnante entende ser *a última entrada anterior*

*àquela ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, o que pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.*

Pois bem, tratando-se a lide de uma questão de direito restrita à interpretação do dispositivo legal em que divergem o contribuinte autuado e o autuante, nos compete decidir a quem cabe razão.

Passemos ao caso.

Para intróito, ressalto que este Conselho de Julgamento Fiscal tem firmado que, no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos não fabricantes de um mesmo contribuinte, caso da infração 01, o valor da base de cálculo tem por referência o valor da entrada mais recente, conforme se pode ver na ementa abaixo transcrita.

**“1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/09**

**EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA.** Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias, e não o custo de produção. Infrações insubstinentes. Afastadas as preliminares de decadência e de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVÍDIO**. Decisão unânime.”

A questão que envolve transferência interestadual de mercadoria e que aqui se cuida nas duas infrações, não é novel neste CONSEF. É um dos principais problemas no âmbito do ICMS no Brasil, pois trata-se, na verdade, de uma das mais fortes expressões da chamada “guerra fiscal” instalada entre os Entes Federativos que ao interpretarem de maneira distinta a matriz legislativa tributária da matéria, reconheço, até colocam em uma “enrascada tributária” os contribuintes que possuem estabelecimentos em Unidades Federativas diversas, quanto aos seus procedimentos no sentido da segurança com relação ao certo cumprimento de suas obrigações tributárias para com as Unidades Federativas em que se localiza. Ao fim e ao cabo, em face do modelo bipartido da arrecadação do ICMS na origem e destino, a questão se relaciona a um verdadeiro “cabo de guerra” entre os Entes que possuem a competência do tributo.

Ora, sendo essa análise retro exposta uma questão de fórum político cuja definitiva solução, em minha modesta opinião, só ocorrerá no âmbito de uma profunda modificação do atual sistema de tributação do ICMS, sendo vinculadas à lei tanto a função ativa quanto a função judicante da Administração Tributária, tenho que decidir a quem cabe a razão e, neste caso concreto, estou convencido que a razão cabe aos autuantes pelas razões que passo a expor:

Com relação à infração 01, em primeiro lugar, porque a conceituação da “entrada mais recente da mercadoria” defendida pelo Impugnante, obviamente implica na impossibilidade de o fisco, no uso de suas legais atribuições, conferir a correção de suas operações de transferência, uma vez que tratando-se de investigação posterior à ocorrência dos fatos geradores, o Impugnante não registra em seus documentos, livros e arquivos fiscais o exato instante da “dízima periódica temporal” que defende (vide docs. às fls. 42 a 130).

Não pode, portanto, legalmente o Impugnante beneficiar-se de algo que ele próprio dá causa. Não registrando elemento que faculte averiguação da certeza de sua alegação, é inadmissível sua argumentação para se eximir de obrigações tributárias, pois a ninguém é dado alegar a própria torpeza a seu favor. Induvidável que o procedimento do autuado nos seus registros fere o princípio basilar de Direito consistente no fato de que a ninguém é lícito alegar em seu benefício

a sua própria torpeza (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*), ou seja, ninguém pode tirar proveito de um prejuízo que ele próprio causou, seja principal ou acessório, no sentido de não retratar com a perfeição que alega, qual seja a materialidade de suas operações com a consequente conformação do ICMS na medida em que a legislação específica lhe exige.

Em segundo lugar, porque tratando de ICMS, embora, como é o caso em tela, a incidência tributária ocorra no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente e o efeito creditício para o autuado ocorra no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, por óbvias razões de viabilização e controle, a apuração do imposto ocorre em período mensal acumulando-se todas as operações nele ocorridas (arrt. 116 do RICMS-BA). Esse procedimento obedece a vários aspectos lógicos, entre eles a viabilização do próprio controle e eficácia das relações tributárias por parte dos sujeitos nelas envolvidos, em especial, contribuinte e fisco, e se relaciona com outras exigências e orientações legais, inclusive quanto à contabilização do valor dos ativos, em especial, dos estoques das mercadorias e produtos dos sujeitos passivos tributários.

Os métodos contábeis mais conhecidos para se avaliar os estoques são: PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), MPM (média ponderada móvel) e UEPS (último que entra, primeiro que saí). O MPM é o método mais usado no Brasil porque é o aceito pelo fisco para que as empresas avaliem seus estoques, mas nada impede que as empresas usem, além do MPM, qualquer dos outros métodos desde que para seu controle interno. Entretanto, a periodicidade mensal é aspecto comum a todos os métodos de avaliação de estoques e sempre tomam por base o período mensal anterior ao que ocorre a avaliação.

Ora, a disposição legal em discussão dispõe sobre a entrada anterior mais recente e como a interpretação mais correta nunca é estanque, mas sistêmica, onde se deve observar os mais diversos e variados aspectos que sobre ela repercutem, tratando-se de ICMS, por razões das óbvias conexões com os sistemas procedimentais reconhecidos pelo direito, não só por sua lógica, mas sobretudo por ser a única forma possível de uniformização e eficácia da norma, o legislador ao estabelecer a locução “valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria” no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, está a se referir à última entrada possível de se constatar no período de apuração do imposto imediatamente anterior ao que ocorre o fato imponível, que, neste caso, é o valor da mercadoria que o estabelecimento deve tomar para transferir a mercadoria ao estabelecimento destinatário. Outra não pode ser a interpretação do dispositivo citado: A uma, porque sem essa regra a norma é ineficaz, no sentido de ter efeito pleno, independentemente de complementação como deve ser a própria Lei Complementar, pois que revestida de todos os elementos necessários à sua execitoriedade, tornando possível sua aplicação de maneira direta, imediata e integral; A duas, porque ela não acarreta dano ao contribuinte, tendo em vista a manutenção valorativa da sua obrigação tributária, apenas divergindo da interpretação dada por ele neste caso (se ela fosse possível) apenas repercurte quanto à participação da receita tributária que dela decorre entre os Entes Tributantes que envolve.

Do mesmo modo, entendo correta a ponderação mediana efetuada pelos autuantes na ocorrência de mais de uma entrada da mesma mercadoria no último dia do período de apuração do imposto imediatamente anterior, ao menos também por duas razões:

A primeira, porque não sendo possível, na prática, saber a entrada mais recente da mercadoria uma vez que o estabelecimento remetente não registra o fato na ordem cronológica que alega – o que, por si só implica descumprimento de uma obrigação legal de modo a facultar tal conhecimento para o indispensável controle fiscal -, podendo ocorrer entrada da mesma mercadoria em mais de uma vez no mesmo dia e com mais de uma origem, a aplicação da média ponderada no procedimento fiscal esta de acordo com o teor do art. 112 do CTN, pois das três possíveis possibilidades, apenas se, de fato, a entrada mais recente contiver um menor valor da mercadoria, poderia, em tese, causar alguma distorção em relação à base de cálculo estipulada pelo inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96 para as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos não fabris da sociedade empresária autuada, uma vez que se os preços

forem iguas no mesmo dia, a média ponderada se iguala ao preço da última entrada e seu os preços das entradas do dia forem descendentes, a média ponderada é maior que o da última entrada, o que lhe proporcionaria um crédito menor que o real ajustado pelos autuantes.

Entretanto, repito, no caso em tela, não registrando as entradas de mercadorias na forma que alega, o autuado inviabiliza a constatação do real valor da entrada mais recente na eventual entrada da mesma mercadoria mais de uma vez no último dia do período de apuração do imposto, imediatamente anterior, mas apenas na eventualidade de que a última entrada tenha de fato se dado com um preço menor. Além disso, repiso, sendo o contribuinte o agente dessa eventual distorção, dela não pode beneficiar-se em face do princípio de Direito antes citado (*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*). De todo modo, ainda que em face de outros controles internos que eventualmente possua, houvesse algum equívoco nos valores das bases de cálculos relativos à entrada mais recente neste caso de constituição por média, podendo, o Impugnante não trouxe aos autos provas, inclusive documentos, levantamentos, e demonstrativos referentes às suas alegações (art. 123 do RPAF) nem contrastou os valores apurados pela ação fiscal, o que, em existindo outros controles internos, enseja a aplicação do quanto exposto nos art. 142 do citado regulamento, uma vez que a recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

A segunda razão de sustentação ao procedimento fiscal entabulado em relação à média contestada, se funda no princípio da razoabilidade uma vez que, como já vimos anteriormente, o método da média ponderada é o aceito pelos fiscos brasileiros para que as empresas avaliem seus estoques, o que, de uma maneira indireta, também trata o caso da valoração da base de cálculo que devem estabelecer as empresas nas transferências das mercadorias constantes de seus estoques entre os seus estabelecimentos no caso da ocorrência de mais de uma entrada da mercadoria no último dia do período de apuração do ICMS imediatamente anterior ao em que ocorra a saída da mercadoria por transferência para outro estabelecimento, quando não seja possível constatar qual, de fato, seja a última saída, em especial, quando tal impossibilidade é provocada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a legislação fiscal não deixa margem para que o fisco não exerça sua função institucional.

Com relação aos expurgos citados pelo Impugnante entendo o seguinte: a) considerando que o valor das entradas das mercadorias no estabelecimento remetente é o valor da mercadoria constante na nota fiscal de entrada, excluído o montante do imposto nela destacado e incluído o ICMS em razão da transferência para o estabelecimento autuado, obviamente tal valor não deve conter qualquer despesa administrativa concernente ao estabelecimento remetente, sendo corretamente excluída toda e qualquer despesa administrativa ocorrida no estabelecimento remetente e que indevidamente foram integrados para constituir a base de cálculo da mercadoria transferida pelo estabelecimento remetente ao estabelecimento autuado; b) do mesmo modo também é correto o expurgo do valor relativo ao frete, pois se tratando de estabelecimentos da mesma empresa o custo do frete constitui-se em despesa da sociedade empresária que não integra a base de cálculo do imposto uma vez que não havendo negócio jurídico com terceiro não há cobrança de frete a terceiro para incluír-se na condição expressa na alínea “b” do inciso II do §1º do art. 13 da LC 87/96, como quer o Impugnante.

Assim, considerando: a) não haver contestação quanto aos valores acusados como devidos uma vez que a impugnação aborda apenas quanto à questão de direito no que se refere à interpretação de qual seja o “valor da entrada mais recente da mercadoria”, locução contida no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96; b) que o valor da entrada mais recente da mercadoria é o valor da mercadoria contido na última entrada ocorrida no mês imediatamente anterior ao de apuração do ICMS no estabelecimento remetente das mercadorias transferidas para o autuado, como acertadamente apurou-se na ação fiscal; c) que os valores acusados como devidos resultam de auditoria fiscal-contábil desenvolvida em procedimento administrativo contemplado na

legislação tributária tendo por base arquivos e documentos que espelham a atividade empresarial do sujeito passivo autuado e entregues por ele ao fisco em atendimento a exigências legais, razão pela qual não há falar em falta de um levantamento fiscal em que se fez uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem quais seriam os valores efetivos dessas operações, tenho a infração 01 como integralmente subsistente. Infração mantida.

No que se refere à infração 02, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

- 1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem o custo de produção e entende o autuado 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 (art. 155, §4º, II, CF/88). Qualquer outra limitação estabelecida em legislação infraconstitucional fere o princípio da não cumulatividade do ICMS. Defende o autuado que quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo dos produtos transferidos, não poderiam ter vedado o crédito fiscal sob pena de ofensa ao princípio constitucional em questão, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na Constituição.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos fabricantes localizados no Estado de Pernambuco para estabelecimento autuado localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção com composição distinta da que os autuantes entendem permitir a LC 87/96 (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. 38 a 40) e conforme cópia de e-mails juntados às fls. 134 a 138, tendo sido entregue a composição de custos referentes ao exercício fiscalizado, a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 15 a 17, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procederam as exclusões dos valores relativos a “gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível e outras despesas (etc)”, constantes na planilha de custo de produção apresentada pela própria sociedade empresária autuada (fls. 140/1);
- b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista de 12% 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”;
- c) Para a correção da base de cálculo dos produtos transferidos para o estabelecimento autuado, foi elaborado demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 143/4) e magnético (fl. 12), e cópia dos demonstrativos que sustentam as infrações foram entregues ao contribuinte, conforme recibo de fl. 132;
- d) Os valores dos créditos fiscais apurados como usados indevidamente e objeto de estorno foram transpostos para os demonstrativos de débito do auto de infração e apostos com a alíquota de 17% apenas para adequação ao Sistema de Autos de Infrações da SEFAZ, sem, contudo, representar qualquer comprometimento dos valores apurados conforme a alíquota vigente para transferência das mercadorias ou produtos, conforme a origem.

Entendendo que os custos de manutenção e depreciação não integram a base de cálculo das transferências prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, o percentual apurado do custo de produção

aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, na interpretação dos autuantes configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Analisemos, pois, tais situações.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, "compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal" (artigo 155, § 2º, I, da CF/88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: "(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam".

Ainda mais imperioso registrar que a Constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, comprehende o próprio autuado ao afirmar antes que "esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final".

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado, que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao questionamento defensivo de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular

devem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo, inclusive valores relativos à manutenção e depreciação, não o acato em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Nessa hipótese, deve 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, e isto se estendeu à situação tratada na infração 01.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/17.

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 aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

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 entende o contribuinte, 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 traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e 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 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

**II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;**

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, embora o ICMS seja de competência dos Estados e Distrito Federal, ela, a base de cálculo, não pode ser modificada por estes Entes. Permitido fosse a cada um interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em uma Unidade Federativa e remetidas para estabelecimento localizado em outra, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada, necessariamente, da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como se sabe, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que, em algum caso, tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração da Unidade Federativa onde se localiza o estabelecimento remetente, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Nesse norte, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado ou Distrito Federal pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS, conforme a origem: a) conforme inciso I, quando o remetente for estabelecimento não fabricante da mercadoria a ser transferida; b) conforme inciso II, quando o remetente for o fabricante da mercadoria a ser transferida, e) conforme inciso III, quando a mercadoria a ser transferida não for industrializada.

No caso concreto, 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, e não o custo total, como insiste o autuado, assim entendida **a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento**, segundo o disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada mesmo em função de eventual imposição de diplomas legislativo dos Estados ou Distrito Federal. Caso isto se admita, descaracteriza-se a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do ICMS.

As operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não constituem negócio jurídico mercantil. Não há transmissão de titularidade. A circulação física não implica em circulação jurídica, porque as operações realizam-se entre estabelecimentos de uma mesma pessoa. Em outras palavras, não há mudança de proprietário ou de possuidor.

Entretanto, por ficção jurídica e com acerto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção do legislador pelas normas gerais. Quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS no que se refere à repartição de receitas, essas operações produzem reflexos tributários aos sujeitos passivos e ativos envolvidos no processo de transferência.

Isto posto, facilita-se o entendimento: 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 alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino é prejudicado, porque suporta um crédito fiscal maior. Foi o que aconteceu neste caso e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

O ICMS é um imposto sobre o consumo. Ao fim e ao cabo, sua carga tributária é unicamente suportada pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de conta corrente fiscal creditando-se do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Ora, por óbvio, a lógica engendrada pelo Impugnante, fere vários princípios constitucionais, entre eles, o do pacto federativo(art. 18 e 60, § 4º, CF 88) que é pétreo em nossa Constituição a ponto de não admitir que Estados e Distrito Federal se beneficiem uns às custas dos outros.

Assim, a Lei Complementar 87/96 a sujeita todas as pessoas políticas da Federação e tem a função de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária o legislador delimitou a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências que, no caso em tela, se relaciona aos itens de valores mais relevantes (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, com o objetivo de promover justa partilha do imposto entre os Entes Federativos produtores e consumidores.

Este entendimento, inclusive, é o manifestado pelo STJ em diversos julgados como no RE 707.635-RS, e mais recentemente, no RE 1.109.298-RS, de 26/04/2011. Também este entendimento restritivo imposto 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 do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 340-11/06 e, mais recentemente, nos acórdãos CJF 0377-12/09 e 0036-11/10.

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular em que um dos estabelecimentos esteja situado na Bahia, não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores relativos a materiais que façam parte da estrutura de custo, mas não componham os precisos itens expostos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Neste caso em análise, não vislumbro também ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos, tampouco a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação, estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96, legislação na qual se fundamentou toda a ação fiscal, razão pela qual a infração 02 também deve ser integralmente mantida, uma vez que vejo não haver qualquer reparo a fazer no procedimento fiscal entabulado e o Impugnante também não apresentou qualquer contraste com os valores apontados na acusação fiscal, limitando-se também ao aspecto interpretativo dos itens expostos no art. 13, §4º da LC 87/96, bem como no que se relaciona à não-cumulatividade do ICMS, questões amplamente analisadas neste voto.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE – INFRAÇÃO 01**

Peço respeitosa vénia para discordar do ilustre relator no que tange à infração 01.

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 da infração 01 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 87/1996, 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 87/1996 (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 situação de preços crescentes no tempo, o que, de mais a mais, é a regra da atual conjuntura de mercado.

A título meramente ilustrativo veja-se que 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 na constituição da base de cálculo, 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, 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 da infração 01, com representação à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora citados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/10-6**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.731,04**, 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, 02 junho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO RES LOPES – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE