

A. I. N° - 206891.0061/10-6  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 06.07.2011

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0171-02/11**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Neste caso, deverá ser adotado, como base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. **b)** PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração comprovada, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96; Não acatadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/12/2010, para constituir o crédito tributário no valor de R\$357.037,69, em razão de:

Infração 01 - 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. ICMS devido no valor histórico de R\$269.874,48.

Infração 02 - 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Com ICMS devido no valor histórico de R\$87.163,21

Consta no campo Descrição dos Fatos, entre outras informações, que o trabalho fiscal diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS oriundas de CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO - ATACADISTAS (primeira infração), E DE FÁBRICAS - PRODUÇÃO EXCLUSIVAMENTE DO ESTABELECIMENTO REMETENTE (segunda infração), localizados em outras unidades da Federação com destino a FILIAL localizada neste Estado.

O autuado impugnou o lançamento tributário às folhas 117/163 dos autos, dividindo em 4 grandes capítulos, os quais denominou de: I - DA AUTUAÇÃO; II – PRELIMINARMENTE; III - DA

IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO e IV - A CONCLUSÃO. Por se tratar de uma peça defensiva extensa, na síntese que passo a expor, estarei utilizando a mesma denominação do impugnante, objetivando o entendimento da referida peça processual.

**I - DA AUTUAÇÃO** - Neste capítulo a defesa trata da sua atividade social e transcreve as infrações que lhe foram imputadas, com os respectivos enquadramentos legais.

**II – PRELIMINARMENTE** – Neste capítulo a defesa trata de 3 tópicos, os quais denominou de: II.1 - DA DECADÊNCIA; II.2 - DO ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR COBRADO - DA APLICAÇÃO DA ALIQUOTA INTERNA e II.3 - DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE.

II. 1 - DA DECADÊNCIA - Arguiu decadência do direito da Fazenda Estadual lançar crédito tributário relativo ao ICMS, imposto sujeito ao lançamento tributário por homologação, em relação ao período de janeiro/2005 a 19/12/2005, com base no art. 150, § 4º do CTN.

II.2 - DO ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR COBRADO - DA APLICAÇÃO DA ALIQUOTA INTERNA - Argumenta que a fiscalização aplicou de maneira incorreta a alíquota interna de alíquota interna de 17%, que se comparada à aquela aplicada nos casos de transferência interestadual, de 7% ou 12% conforme o caso, resulta em expressivas diferenças de ICMS apurado. Fato que lhe impossibilitou conferir os cálculos feitos pela fiscalização, já que a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios, notadamente a alíquota aplicada pelo fisco, gerando insegurança.

Conclui que tal vício impõe o cancelamento do Auto de Infração.

II.3 - DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE. Entende ser impossível a aplicação da penalidade, argumentando que 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 referido imposto nas transferências interestaduais, o Decreto-lei nº. 834/69 estabelece em seu art. 2º, que fica vedada 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.

**III - DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO** - Neste capítulo a defesa trata de 5 tópicos, os quais denominou de: **III. 1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO;** **III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO;** **III. 3 - DA 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;** **III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO** e **III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA.**

**III. 1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**

Relativamente a infração 01, diz que a fiscalização sustenta que a defendant adotou, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas, base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº. 87/96 (valor da entrada mais recente das mercadorias), exigindo o estorno do ICMS supostamente creditado a maior nos livros de entradas, decorrente do expurgados da base de cálculo, a título de "despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs), frete (CIF) 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 determinados pela fiscalização.

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

**III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA R. FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO** - Como segunda causa de improcedência, afirma que houve equívocos da fiscalização quando da apuração do valor da entrada mais recente, resultado em falta de liquidez e certeza da autuação. Especificamente nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas, sustenta a fiscalização que a base de cálculo do ICMS adotada pela Defendente foi superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº. 87/96 (valor da entrada mais recente das mercadorias), exigindo, em função dessa acusação, o estorno do ICMS supostamente creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração do imposto devido. Entretanto, a fiscalização utilizou o valor da entrada mais recente da mercadoria, o qual corresponde ao valor da última entrada no mês anterior ao da transferência para a Bahia, 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.

Ressalta que o dispõe no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº. 87/96, invocado pela própria fiscalização, menciona claramente que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Portanto, é evidente que esse dispositivo 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 ‘o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’. Argumenta que, disso decorre a clara falta de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a fiscalização se utiliza de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada.

Quanto ao valor médio adotado pela fiscalização, 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 procedimento extremamente arbitrário para realização do levantamento fiscal que fundamenta a autuação, caracterizado como arbitramento fiscal.

Concluindo que o procedimento de arbitramento adotado nos presentes autos para fins de determinação do “valor médio das entradas mais recentes” é nulo de pleno direito visto que ausente o “processo regular”, concluído previamente à constituição das respectivas exigências.

**III. 3 - DA 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** - Como terceira causa de improcedência da autuação, alega que houve 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.

Argumenta que, na verdade, a intenção do legislador federal ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, foi de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, na exata medida em que o valor desse imposto pago na origem é passível 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.

Nesse sentido, ao revés do sustentado pela fiscalização, importante esclarecer que os componentes considerados pela Defendente na estrutura de custo dos produtos recebidos por

transferência, estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Vejamos.

Os componentes do custo considerados pela defendante estão ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, ou seja, é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que a defendante viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos. Dada a sua imprescindibilidade, os referidos componentes devem ser entendidos como insumos, e considerados como integrantes do preço de custo para a transferência das mercadorias, o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados.

Cita doutrina sobre a expressão insumo, para fundamentar sua alegação de não há como excluir os componentes ora tratados da estrutura de custo dos produtos, vez que estão ligados direta e necessariamente ao processo de produção das mercadorias, sem os quais a Defendente não pode empreender suas atividades com eficiência. Esses componentes se agregam ao produto para efeito de sua efetiva circulação, de sorte que acaba fazendo parte integrante do mesmo, gerando, destarte, o correspondente crédito do imposto na sua entrada.

Em relação à depreciação, que corresponde ao desgaste do bem pelo seu uso ou pelo tempo, e sua consequente desvalorização econômico-financeira. Em outras palavras, é a perda parcial de seu valor ou preço, o que é regulado por normas fiscais específicas. Esclarecer que o ativo objeto de depreciação é também imprescindível para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial da defendante e, portanto, essencialmente integrante do custo das mercadorias, gerando direito à manutenção do seu crédito. Além disso, esses bens, independentemente de sua vida útil, têm importante função no processo produtivo e comercial, e estão efetivamente agregados na atividade fim do contribuinte, a ponto de não se vislumbrar um negócio sem esse tipo de recurso.

Entende que, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles deve ser asseguradamente considerada como custo da mercadoria, até mesmo em homenagem ao princípio estampado no artigo 59 do Código Civil Brasileiro, que diz que o acessório segue o principal. O mesmo ocorre com os valores a título de amortização. Assim, e por consequência, esse componente também deve ser agregado na base de cálculo do ICMS, quando da transferência interestadual das mercadorias finais.

Ainda, a defendante esclarece, que em relação aos itens de combustível e energia, os mesmos são empregados em máquinas, equipamentos e instrumentos utilizados no seu estabelecimento e configuraram elementos indispensáveis ao processo de comercialização e produção.

Em relação às outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os gastos da defendante como bens diretamente relacionados ao seu produto final, consumidos diretamente no processo de desenvolvimento comercial dela, por isso, imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos seus produtos. Estão compreendidos no conceito de insumo ou materiais intermediários que, como já demonstrado à exaustão, fazem parte da base de cálculo do ICMS.

Destaca que a base de cálculo adotada no caso dos autos, encontra-se em estrita observância ao quanto determina a fiscalização do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, a qual transcreveu.

**III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO** - Argüi constitucionalidade da vedação do crédito independente da estrutura de custo, pois Lei Complementar 87/96 ao relacionar as situações em que o contribuinte estaria sujeito ao estorno do imposto em seu artigo 21, não menciona em momento algum uma limitação ao direito ao crédito do ICMS, como a pretendida pela fiscalização, a não ser casos de isenção ou não tributação.

Salienta que a CF/1988 alargou substancialmente a extensão do princípio da não-cumulatividade, não podendo a lei infraconstitucional, e quanto menos a fiscalização, alterar o comando constitucional para reduzir ou restringir o direito ao crédito, entendendo ser incabível a restrição do uso dos créditos a que a defendant tem direito.

**III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA.** Entende que não se pode alegar que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Ao concluir sua impugnação, requer que o Auto de Infração seja cancelado, visto que integralmente fulminado pela decadência, ou, quando menos, seja declarado nulo pela ausência de liquidez e certeza da exigência em virtude dos equívocos cometidos pela fiscalização autuante no seu cálculo. Caso, contudo, se entenda que a autuação se reveste dos requisitos de validade de um lançamento de ofício, requer que as razões de mérito sejam integralmente acolhidas, determinando-se, assim, o cancelamento do débito, para o fim de nada ser exigido a título de imposto, multa e acréscimos legais.

Os autuantes ao prestarem a informação fiscal, fls. 179 a 224, aduzem a lei complementar definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações. Salienta que a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a decadência, informam que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o início da contagem é o primeiro dia do exercício seguinte.

Com relação ao erro na alíquota, dizem não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS (registrado na DMA e nos Livros de entrada e de Apuração do imposto) que foi tomado pela autuada ao utilizar a alíquota da unidade de origem, na forma dos demonstrativos de fls. 07/08, combinado com fls. 12/46, como se verificar nos itens consignados no demonstrativo de folhas 05/06. São os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 07/08, combinado com fls. 12 a 46, sob o título de estorno ICMS. A alíquota apontada no demonstrativo de fls. 05/06 nada tem a ver com a que foi utilizada para a efetuação do estorno. Trata-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não prevê outra alíquota senão a de 17%.

Quanto à outra preliminar sobre a aplicação de multas, registram de que foi dada ampla possibilidade de defesa e que a exigência de multa está prevista em lei e no Regulamento do ICMS.

Sobre o mérito questionado pela defesa reativo a infração 01, sobre a alegação de valores indevidamente apurados, de equívocos e de erros na apuração do valor da entrada mais recente das mercadorias, transcrevem trecho do Auto de Infração que trata sob o tema.

Ressalta que, fazendo um paralelo com o que ocorre com a base de cálculo (BC) atinente ao custo da mercadoria produzida, primeiro se apura o custo (que é encerrado mensalmente). Quando a

transferência é efetuada, sempre vai se buscar o custo do mês anterior, pois o custo é encerrado ao fim de cada período ou ciclo mensal. Da mesma forma ocorre com a base de cálculo sendo igual ao valor da entrada mais recente, pois, contabilmente, esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração deste imposto é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário estadual.

Na situação ora analisada, quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP). Na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. Feito isso, encontra-se o valor (líquido) sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado (na filial de SP) como valor da entrada mais recente da mercadoria ou do produto. Na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), a Autuada teria que transferir a quantidade de produtos utilizando o valor referente à última entrada (do mês anterior à saída, pois a apuração do ICMS sempre é mensal), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento). Obtém-se o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmos titulares.

Asseveram que para a realização da auditoria foi efetuado o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria, encontrando, o valor da diferença a maior na base de cálculo. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos autuantes nesta auditoria fiscal.

Quanto a infração 02, dizem que a autuada alega que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final. No entanto, a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, na forma abaixo.

No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, estabelcem que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre bases de cálculo.

Já a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Deste modo, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta 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.

Observam que na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Concluem que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Isso posto, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem com relação ao frete que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não tem as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas). Esse valor (despesa com frete- CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, isto é, não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado.

Argumentam que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 fixou ou elegeu taxativamente, literalmente, os elementos de custo de produção (matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento), que, somados, formarão a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, discorrendo sobre a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Concluindo que 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, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II). Para tal fim, transcreve o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, II), que classificam em três os elementos básicos do Custo industrial: Materiais; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação.

Transcreve consulta formulada ao Presidente do CRC-SE, Dr. Romualdo Batista de Melo, para sedimentar o entendimento sobre os elementos de custo de produção previstos na LC 87/96.

Citam a definição sobre matéria-prima e mão-de-obra (labor) de doutrinadores.

Analisam o componente denominado frete CIF que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.

Dizem que é evidente que esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Frisam que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, §

4º, II, da LC 87/96. Isto posto, ficou demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção.

Enfatizam que o STJ, em vários julgados, reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência no sentido de que a energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885 – PR – Rel. Ministro Luiz Fux, DJ de 20/03/2006; RESP 518656-RS – Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004; AgRg no AG 623105-RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21.03.2005; AgRg no RE 826689-RJ – Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 22/06/2006).

Pelo exposto, asseveram que energia elétrica (e outras formas de energia), lubrificantes e combustíveis também não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima.

Diante do que foi amplamente demonstrado, o legislador infraconstitucional (via lei ordinária, decreto, decisão normativa etc.), com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, não pode nem deve contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de matéria-prima; mão-de-obra, material secundário e acondicionamento (Embalagem), desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ultrapassando, consequentemente, os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação.

Transcrevem a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, de 16 de junho de 2000, em indagação se na base de cálculo de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa se o vocábulo "mão-de-obra", de que trata o inciso "b" do § 4º do art. 6º da Lei 11.580/96, inclui a mão-de-obra indireta. Assim como, se na formação da base de cálculo deverá conter os demais elementos integrantes do custo de produção não descrito no mencionado dispositivo legal, como por exemplo, a depreciação de bens do ativo imobilizado. Cuja resposta foi:

Analismos as impropriedades contidas na legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) na figura da “mão-de-obra tecnológica” que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

O mesmo ocorre com relação ao conceito de “acondicionamento”, onde o citado Regulamento prescreve que o mesmo corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Frisam que pender para a exegese do feitio posto na resposta à Consulta 056/2002 da Fazenda do Estado de Paraná é consagrar o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade.

Relativamente as Decisões de Conselhos de Contribuintes Estaduais, ressaltam que um reduzido número de unidades federadas já enfrentou o tema objeto deste artigo. Os Estados da Bahia, Paraná e Minas Gerais são considerados exceções. Como pode ser visto nos acórdãos, os quais transcreveu trechos, os Conselhos de Contribuintes destas unidades federadas também decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96. No entanto, nessas oportunidades não encararam ou não chegaram a apreciar o que seria cada uma das rubricas ali listadas, exceto o Estado de Minas Gerais, como abordado anteriormente.

Dizem que poucos tribunais estaduais apreciaram essa matéria. No Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007.

Ressaltam que esse regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

Transcrevem diversas decisões de outros tribunais sobre o tema.

Asseveram que o legislador, se quisesse tratar os elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de” e nunca utilizaria a terminologia “assim entendido como”. Ao optar por essa técnica, “...o legislador complementar foi pedagógico, simplesmente pedagógico... Descabe o embaralhamento de institutos, expressões e vocábulos, como se cada qual não tivesse sentido próprio indispensável a caminhar-se com a segurança jurídica” (excerto do voto-vista do Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADI nº 2.588-1/DF, set/06).

Como se percebe da clara redação do inciso II do §4º da LC 87/96, ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida (base de cálculo) como a soma de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente, os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida que deverão obrigatoriamente e, de forma exclusiva, compor a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Destacam que a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Ao concluir dizem que questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Dizem que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Com espeque no que foi exaustivamente demonstrado, prefacial trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-

contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima.

Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Observam, consoante normas contidas no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo acima: matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento.

Isso posto, os gastos com os demais elementos de custo de produção, 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, como mencionado alhures, o subseqüente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho.

Ao final, opinam pela manutenção da autuação.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, tendo esta 2ª. JJF decidido que o mesmo encontrava-se em condição de ser instruído, devendo ser redistribuído ao relator.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de duas infrações, imputando ao autuado ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar. Na infração 01 tratou das operações de oriundas de centros de distribuição – atacadistas, enquanto na infração 02 trata das transferências interestaduais de fábricas - produção exclusivamente do estabelecimento remetente.

Como a manifestação defensiva foi bastante dividida em diversos pontos, meu voto seguirá a mesma sistemática utilizada pela defesa.

Em sua peça defensiva o sujeito passivo no item II, o qual titulou de preliminares, tratou de 03 tópicos, os quais denominou de: **II.1 - DA DECADÊNCIA; II.2 - DO ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR COBRADO - DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA** e **II.3 - DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE.**

Em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de 01/01/2005 a 19/12/005, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, o fisco teria até o dia 31/12/2010 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 13/12/2010 não se configurou a decadência.

De igual modo não pode ser acolhido o argumento defensivo constante do item **II.2 - DO ERRO NA APURAÇÃO DO VALOR COBRADO - DA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA INTERNA** da impugnação, vez que não houve o alegado erro, pois os autuante utilizaram nas planilhas que embasaram as infrações 01 e 02 as alíquotas da unidade de origem, não houve nenhum questionamento da fiscalização em relação as alíquotas, conforme se observa dos papeis de trabalhos acostados aos autos, impressos pro amostragem e em CD.

Na realização da auditoria foi efetuado o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo corretamente pela fiscalização, encontrando, o valor da diferença a maior na base de cálculo. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obteve-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal.

Saliento que a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 05/06 nada tem a ver com a que foi utilizada para apuração do valor do ICMS utilizados indevidamente, que foi objeto das infrações. Em verdade como o Auto de Infração somente pode ser lavrado mediante sistema informatizado da SEFAZ. O programa não prevê outra alíquota senão a de 17%. Assim, quando a fiscalização indica o valor de ICMS devido, o sistema aplica a alíquota predefinida pelo sistema para apurar a base de cálculo para composição do demonstrativo do Auto de Infração, não tendo pertinência a alegação defensiva, uma vez que o procedimento utilizado pelo Sistema Eletrônico do Auto de Infração não influenciou no valor do imposto apurado.

Também não pode ser acolhida o argumento defensivo constante no item **II.3 - DA IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DE APLICAÇÃO DE PENALIDADE**, com fundamento no Decreto-Lei nº 834/69, pois o citado diploma legal que veiculou alterações no Decreto-Lei nº 406/68, que regulamentava o revogado ICM e as normas gerais de direito financeiro – em oposição ao que afirma o recorrente, vigorava na época do ICM, não mais podendo ser aplicado, porque não foi recepcionado pelo sistema tributário nacional inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Ressalta que foi editado o Convênio ICM 66/88 que disciplinou o ICMS até a edição da Lei Complementar nº 87/96. Portanto, não mais aplicável às regras do Decreto-Lei nº 406/68 e muito menos do Decreto-Lei nº 834/69 na vigência do novo sistema tributário. Ademais, a multa cominada à infração encontra-se prevista em regra legal devidamente aprovada pelo Poder Legislativo deste Estado, ou seja, na Lei nº 7.014/96, artigo 42, inciso VII, alínea “a”.

Afastados os argumentos denominados pela defesa de preliminares, passo a analise das alegações defensivas constates na terceira parte da impugnação, a qual foi denominada de **III- DA IMPROCEDÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO**. Neste capítulo a defesa trata de 5 tópicos, os quais denominou de: **III. 1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO; III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO; III. 3 - DA 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; III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO e III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA.**

Quanto ao tópico **III.1 - DOS VALORES INDEVIDAMENTE EXPURGADOS PARA EFEITO DE DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO**, pesar de tratar no tópico relativo a improcedência argüiu nulidade, entendo que não pode ser acolhido o pedido de nulidade e nem o de improcedência, pelas razões abaixo.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, no caso da infração 01, quando das transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para estabelecimentos outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº.

87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Portanto, é 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, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico para o caso em lide.

No tocante a no caso da infração 02, entendo que o argumento de defesa de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente da ciência da contabilidade e deve considerar o custo de produção, compreendido como o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível, devo salientar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, 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, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Em relação ao tópico III. 2 - DOS EQUÍVOCOS DA FISCALIZAÇÃO QUANDO DA APURAÇÃO DO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - FALTA DE LIQUIDEZ E CERTEZA DA AUTUAÇÃO, pesar de tratar no tópico relativo a improcedência argüiu nulidade, entendo que não pode ser acolhido o pedido de nulidade e nem de improcedência, pois o critério adotado pelos autuantes é razoável. Na apuração dos valores relativos a infração 01, foi considerado o valor de última entrada do mês anterior e, quando ocorreram várias entradas na mesma ida, foi apurado o valor médio dessas operações, para se terminar o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Como bem ressaltaram os autuantes, que fizeram um paralelo como o que ocorre com a base de cálculo (BC) atinente ao custo da mercadoria produzida, primeiro se apura o custo (que é encerrado mensalmente). Quando a transferência é efetuada, sempre vai se buscar o custo do mês anterior, pois o custo é encerrado ao fim de cada período ou ciclo mensal. Da mesma forma ocorre com a base de cálculo sendo igual ao valor da entrada mais recente, pois, contabilmente, esse valor está registrado como sendo o da última entrada no estabelecimento. Como estamos nos referindo ao ICMS, cujo regime de apuração deste imposto é mensal, a legislação determina que seja feito um corte, de modo a fazer a apuração dos valores devidos ao Erário estadual.

Na situação ora analisada, quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP). Na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. Feito isso, encontra-se o valor (líquido) sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado (na filial de SP) como valor da entrada mais recente da mercadoria ou do produto. Na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), a Autuada teria que transferir a quantidade de produtos utilizando o valor referente à última entrada (do mês anterior à saída, pois a apuração do ICMS sempre é mensal), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento). Obtém-se o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela

quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.

Devo destacar que a defesa não apontou e não comprovou que houve valores diferentes dos apurados pela fiscalização. Apenas alegou essa possibilidade, entretanto, nada comprovou. Bastaria a defesa ter apontado em qual ou quais valores teria ocorrido a suposta diferenças e comprovando mediante apresentação da nota fiscal correspondente. A defesa encontra-se de posse dos levantamentos efetuados pela fiscalização e de seus próprios documentos fiscais, fatos que possibilitou ao sujeito passivo apontar e apresentar os elementos de provas de sua alegação. Entretanto, assim não procedeu a defesa. Nesta situação, determina o Art. 142, do RPAF/99, que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Ressalta que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Relativamente ao tópico III.3 da impugnação, na qual a defesa alega que houve *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*, também não pode ser acolhido, uma vez que para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme determinação contida no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, no caso em tela, resultando na cobrança do crédito indevido que foi tomado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, estabelecimento autuado.

Quanto ao entendimento da fiscalização do Estado de São Paulo, entendo que o mesmo não é capaz de elidir a autuação, pois aquele entendimento somente pode ser aplicado aos contribuinte daquela unidade da Federação. O Autuando, na qualidade de contribuinte do Estado da Bahia, deve atender a legislação baiana. Ademais, a Suprema Corte (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Entendo que não é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações normativas internas, exclusivamente do ente federado interessado em obter maior parcela do ICMS, prejudicando os demais Estados da Federação, pois estaria ferindo o pacto federativo, em decorrência da interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Constituição Federal, pois uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

No que tange aos tópicos III. 4 - DA INCONSTITUCIONALIDADE DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO INDEPENDENTE DA ESTRUTURA DE CUSTO e III. 5 - DA POSSIBILIDADE DE ANÁLISE DA MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL EM SEDE ADMINISTRATIVA, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstengo de manifestar a respeito. Este entendimento é passivo a nível do CONSEF.

Ressalto que observei, em relação a infração 01, que consta no Demonstrativo à folha 12 dos autos, resumo os débitos mensalmente, cujo valor total é de R\$290.125,56. O referido demonstrativo é o resumo os dados apurados, nota a nota, nos demonstrativos às folhas 26 dos autos, acostado por amostragem pelos autuantes, estando os demonstrativos completos gravados no CD, fl. 10, todos entregues ao contribuinte.

Ocorre que os autuantes consignaram, de forma equivocada, o valor total da infração como sendo R\$269.874,48, portanto, valor inferior ao apurado nos demonstrativos acima citados.

Realizando uma análise dos valores mensais consignados no Auto de Infração e os apurados nas planilhas fiscais, temos os seguintes dados.

| MÊS          | VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO | ESTORNO ICMS CONSTANTES À FL. 012 | DIFERENÇA         | IMPLICAÇÃO                      |
|--------------|---------------------------|-----------------------------------|-------------------|---------------------------------|
| <b>1</b>     | <b>24.475,96</b>          | <b>24.470,16</b>                  | <b>5,80</b>       | <b>REDUÇÃO DO VALOR AUTUADO</b> |
| 2            | 15.860,20                 | 18.195,00                         | -2.334,80         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 3            | 23.064,82                 | 27.568,65                         | -4.503,83         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 4            | 21.344,81                 | 21.548,36                         | -203,55           | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| <b>5</b>     | <b>73.565,17</b>          | <b>63.532,42</b>                  | <b>10.032,75</b>  | <b>REDUÇÃO DO VALOR AUTUADO</b> |
| 6            | 29.626,98                 | 34.323,97                         | -4.696,99         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 7            | 10.461,50                 | 18.107,76                         | -7.646,26         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 8            | 6.464,19                  | 9.495,14                          | -3.030,95         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 9            | 24.777,82                 | 25.951,47                         | -1.173,65         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 10           | 6.979,53                  | 9.389,84                          | -2.410,31         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 11           | 13.101,38                 | 14.385,31                         | -1.283,93         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| 12           | 20.152,12                 | 23.157,48                         | -3.005,36         | AGRAVAMENTO DO VALOR AUTUADO    |
| <b>TOTAL</b> | <b>269.874,48</b>         | <b>290.125,56</b>                 | <b>-20.251,08</b> |                                 |

Portanto, nos meses de janeiro e maio os autuantes consignaram, respectivamente, R\$24.475,96 e R\$ 73.565,17, valores superiores aos apurados nos levantamentos fiscais, que foram de R\$24.470,16 e R\$63.532,42.

Assim, na infração 01, os valores relativos aos meses de janeiro e maio ficam retificados para R\$24.470,16 e R\$63.532,42, respectivamente.

Quanto aos demais meses, de acordo com o disposto no Art. 156, do RPAF/99, por encontrar-se evidenciado o agravamento da infração, represento à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal.

Pelo acima exposto, a infração 01 restou parcialmente caracterizada no valor histórico de R\$269.874,48, conforme segue:

| MÊS      | ICMS DEVIDO      |
|----------|------------------|
| <b>1</b> | <b>24.470,16</b> |
| 2        | 15.860,20        |
| 3        | 23.064,82        |
| 4        | 21.344,81        |
| <b>5</b> | <b>63.532,42</b> |
| 6        | 29.626,98        |
| 7        | 10.461,50        |
| 8        | 6.464,19         |
| 9        | 24.777,82        |

|       |            |
|-------|------------|
| 10    | 6.979,53   |
| 11    | 13.101,38  |
| 12    | 20.152,12  |
| TOTAL | 269.874,48 |

Quanto à segunda infração, pelo acima exposto, a mesma restou caracterizada, sendo mantido o valor original autuado.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme segue:

| INFRAÇÕES | JULGAMENTO          | VALOR HISTÓRICO DEVIDO |
|-----------|---------------------|------------------------|
| 1         | PROCEDENTE EM PARTE | 259.835,93             |
| 2         | PROCEDENTE          | 87.163,21              |
| TOTAL     |                     | 346.999,14             |

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0061/10-6**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$346.999,14**, 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, 17 de junho de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR