

A. I. Nº - 206891.0047/10-3
AUTUADO - UNILEVER BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04. 08. 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0222-01/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. **b)** TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE NÃO PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, caso o estabelecimento remetente não seja o fabricante dos produtos, a base de cálculo deverá ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Mediante diligência, foram retificadas as apurações do imposto exigido nas infrações 1 e 2, o que tornou esses itens do lançamento parcialmente subsistentes. **c)** TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, sendo o estabelecimento remetente o fabricante do produto, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Efetuada correção no cálculo do imposto lançado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidades e a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 27/09/10, para exigir ICMS no valor de total de R\$1.062.494,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

1 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 892.531,40, acrescido da multa de 60%.

2 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 101.783,90, acrescido da multa de 60%.

3 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Foi lançado imposto no valor de R\$ 68.178,76, acrescido da multa de 60%.

No campo “Descrição dos Fatos”, consta que a autuação “*diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias – CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO (primeira infração) e de FÁBRICAS (segunda infração), bem como de estabelecimentos que tão-somente produziram as mercadorias – FÁBRICAS (terceira infração), todos localizados em outras unidades da Federação, cujas operações de transferências foram destinadas à FILIAL localizada neste Estado*”.

Está consignado, quanto à infração 1, que em consonância com recente decisão deste CONSEF, foi utilizado como fundamento o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde ao valor da última entrada no mês anterior ao da transferência e, para tanto, foi retirado o ICMS da operação da última entrada e incluído o mesmo à alíquota de origem nas operações de transferências para este Estado.

Consta que, em relação à infração 2, o valor exigido na autuação foi apurado nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, nas operações de transferências interestaduais oriundas direta e exclusivamente de estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias que foram remetidas com destino ao Centro de Distribuição (CD) localizado neste Estado.

Foi registrado que, quanto à infração 3, a qual trata das operações interestaduais de transferências de produtos industrializados que foram apenas produzidos pelos respectivos remetentes, o valor lançado foi apurado em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, isto é, aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Para justificar o trabalho fiscal e fundamentar o seu entendimento, foram mencionadas decisões do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0210-11/04 e 0340-11/08, e a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, atinentes à matéria.

O autuado apresentou impugnação (fls. 106 a 142), na qual esclarece inicialmente que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades em todo o território nacional, sujeitando-se a uma gama de diversos tributos, inclusive do ICMS. Argumenta que sempre procedeu de forma idônea perante os órgãos da administração pública e que possui patrimônio suficiente para suportar eventuais dívidas decorrentes de tributos. Discorre sobre as infrações apontadas e diz que as mesmas não podem prosperar, pelos argumentos que passou a expor.

Preliminarmente, argui a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005, pois a contagem do prazo decadencial se faz de acordo com o art. 150, §4º, do Código Tributário Nacional (CTN), já que o ICMS é um tributo lançado por homologação. Reproduz o disposto no art. 150, §4º do CTN e transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Destaca que não há dúvida que o previsto no art. 150, §4º, do CTN, é referente ao procedimento adotado pelo contribuinte quanto ao tributo supostamente devido, conforme doutrina que cita. Conclui que, em 06/10/10 (data da ciência da autuação), já havia decaído o direito de a fiscalização estadual constituir os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos no exercício de 2005.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que houve erro quanto à alíquota aplicada no cálculo do suposto valor do ICMS creditado a maior. Explica que, para operação de transferência interestadual, aplica-se a alíquota correspondente de 7% ou 12% e, no entanto, no Auto de Infração foi aplicada alíquota de 17%, que é a prevista para as operações internas. Apresenta demonstrativo com a alíquota aplicada no Auto de Infração e a que entende correta. Diz que, dessa forma, não pôde conferir os cálculos feitos pelos autuantes, uma vez que a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios, notadamente a alíquota aplicada pela fiscalização.

Ainda em preliminar, assevera que há impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, pois o disposto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que tem natureza de lei complementar e que regulamentava o antigo ICM, vedava a aplicação de penalidade por diferença de imposto incidente sobre transferências interestaduais, “desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos”. Diz que, ainda que tivesse adotado base de cálculo do ICMS superior à permitida pela legislação vigente nas transferências interestaduais, jamais poderia ter sido aplicada multa de 60%, pois a regra contida no §5º do art. 34 dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) assegura a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com o sistema tributário atual. Salienta que a Lei Complementar 87/96 não tratou da matéria contida no citado dispositivo e diploma legal.

Adentrando no mérito da lide e, referindo-se às infrações 1 e 2, o autuado sintetiza as acusações, transcreve o disposto no art. 13, I, §4º, I, da LC 87/96 e reproduz trecho da descrição dos fatos. Em seguida, conclui que a fiscalização ao perceber que os procedimentos adotados pelo autuado na determinação da base de cálculo estavam de acordo com o disposto no art. 13, I, §4º, da LC 87/96, ultrapassou os limites contidos nesse dispositivo, e nos demais pertinentes à base de cálculo do ICMS, para promover o “expurgo” de valores que, supostamente, integravam indevidamente a base de cálculo do imposto. Assevera que, em razão da ausência de informações que atestassem com segurança a origem dos valores expurgados a título de *despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs)*, *fretes (CIF)* etc., não pode atestar se esses valores de fato se referem a essas rubricas ou se estariam corretos, especialmente porque não há como se saber o que é “etc”.

Após fazer alusão ao disposto nos artigos 12, I, e 13, I, da LC 87/96, afirma que nas saídas de mercadorias, ainda que para estabelecimento de um mesmo titular, o frete e demais rubricas a que se refere a legislação integram a base de cálculo do ICMS. Cita jurisprudência do STJ. Menciona que, conforme a legislação citada, em especial do previsto no §1º do art. 13 da LC 87/96, não há o que se falar nos “expurgos” pretendidos pela fiscalização, especialmente no que concerne ao frete, até porque a descrição dos “expurgos” não permite que o autuado identifique a origem desses valores. Diz que o disposto no art. 13, I, §4º, da LC 87/96, deve ser interpretado como um “valor de partida” para fins de determinação da base de cálculo nas operações em tela, sendo que essa determinação de valor de partida não implica descumprimento aos preceitos básicos da determinação da base de cálculo do ICMS. Sustenta que a base de cálculo utilizada pelo autuado nas transferências interestaduais oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas e dos seus estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias está de acordo com uma interpretação sistemática da LC87/96. Frisa que essa mesma conclusão também se aplica aos demais expurgos efetuados pela fiscalização quanto à infração 3.

Ainda quanto às infrações 1 e 2, o autuado volta a descrever as acusações, a citar trecho da descrição dos fatos e a transcrever o disposto no art. 13, I, §4º, da LC87/96, para, em seguida, afirmar que a legislação prevê que a base de cálculo será “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, e não à “última entrada do mês anterior” ou ao “valor médio”. Diz que, ao utilizar critérios não previstos, o crédito tributário fica incerto e carente de liquidez, o que impõe o cancelamento das exigências fiscais. Frisa que a fiscalização deveria ter adotado critérios que demonstrassem efetivamente a prática das infrações, evidenciando o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia hora ou minuto anterior à saída.

Diz que a adoção do valor médio também deixa clara a falta de liquidez e de certeza da autuação, pois esse procedimento é extremamente arbitrário e não possui qualquer previsão legal. Aduz que a fiscalização não se preocupou sequer em fazer um levantamento e apuração individualizada das operações que corresponderiam efetivamente às entradas mais recentes, bem como quais seriam os valores efetivos dessas operações. Destaca que essas omissões configuram cerceamento de defesa, uma vez que o autuado desconhece os critérios e a metodologia empregada pelos autuantes na apuração do crédito tributário.

Menciona que os autuantes não poderiam lançar mão do arbitramento, previsto no art. 148 do CTN, pois não houve um “processo regular”, concluído previamente à constituição dos créditos tributários em questão. Para robustecer seus argumentos, cita doutrina acerca da necessidade do “processo regular” nas hipóteses de arbitramento. Assevera que, dessa forma, o arbitramento adotado nos autos para a determinação do “valor médio das entradas mais recentes” é nulo, visto que não houve o mencionado “processo regular”.

Quanto à infração 3, a qual trata das operações interestaduais de transferência de produtos industrializados que foram somente produzidos pelos respectivos remetentes, nas quais a base de cálculo foi apurada segundo o critério previsto no inciso II do §4º do artigo 13 da LC 87/96, o autuado afirma que no levantamento fiscal foram incluídas diversas notas fiscais cujas mercadorias não foram fabricadas pelos respectivos remetentes. Para comprovar seu argumento, o defendente acosta ao processo os “Docs. 05 e 06” (fls. 205 e 206), referentes ao “comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral” dos estabelecimentos filiais inscritos no CNPJ sob os n^{os} 01.615.814/0068-00 e 01.615.814/0064-87. Frisa que, de acordo com esses comprovantes, esses dois estabelecimentos se dedicam à fabricação de sabões e detergentes e de cosméticos, produtos de perfumaria e higiene pessoal. Diz que, ao examinar o demonstrativo “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO TRANSFERÊNCIA – FÁBRICAS – Produção do Estabelecimento – 2005”, anexo ao Auto de Infração, constatou a existência de notas fiscais referentes a mercadorias que não são fabricadas por esses dois citados estabelecimentos, a exemplo de margarinas, molhos, sucos, caldos, sopas, etc. Em seguida, o autuado apresenta uma tabela com as notas fiscais referentes a operações, cujas mercadorias possuem natureza distinta das que são fabricadas pelos estabelecimentos industriais remetentes. Sustenta que essas operações devem ser excluídas da autuação.

Ainda quanto à infração 3, o autuado afirma que foi equivocada a classificação dos valores glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência. Após transcrever o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, o autuado afirma que a intenção do legislador ao fixar essa regra para a formação da base de cálculo nas transferências interestaduais foi promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal. Diz que, ao contrário do afirmado pelos autuantes, os componentes considerados pelo autuado na formação da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações.

Argumenta que os componentes considerados na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferências estão diretamente ligados ao processo industrial, em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo. Diz que dada a sua imprescindibilidade, os componentes citados devem ser considerados insumos e considerados como integrantes do “preço do custo para transferência das mercadorias” o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas.

Enfatiza que é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que a impugnante viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos. Discorre acerca do entendimento do doutrinador Aliomar Baleeiro, que o conceito de insumo transcende a simples rubrica “matéria-prima”, vindo a se observar como algo muito 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 estão efetivamente agregados na atividade-fim do contribuinte e, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles deve ser considerada como custo da mercadoria. O mesmo ocorre com os valores computados a título de amortização.

Esclarece que os itens combustíveis e energia são utilizados em máquinas, equipamentos e instrumentos empregados no seu estabelecimento e configuram elementos indispensáveis ao seu processo de comercialização e produção.

No que tange a outras despesas, que podem ser fixas, semi-variáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-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 que, a título exemplificativo, a base de cálculo adotada encontra-se em conformidade com o que determina a fiscalização do Estado de São Paulo por meio da Decisão Normativa CAT-5/05, cujo teor transcreveu, a qual conclui que o art. 13, parágrafo 4º da LC 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida e sim que cabe ao contribuinte apura-lo em conformidade com os princípios contábeis e que cabe à fiscalização verificar a sua correção.

Assevera que, considerando tudo o que foi exposto, não resta dúvida que todos os componentes considerados pelo defendente integram a base de cálculo das mercadorias para fins de transferência interestadual, gerando direito ao crédito fiscal do imposto destacado e, dessa forma, deve ser cancelada a exigência fiscal.

Referindo-se às infrações 1, 2 e 3, o autuado afirma que é inconstitucional a vedação de crédito fiscal de ICMS independentemente da estrutura de custo. Tece considerações sobre a LC 87/96 e, em seguida, afirma que as formas exonerativas previstas no sistema tributário brasileiro são a isenção, a imunidade, a não incidência e a 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.

Discorre acerca da hierarquia das leis, sobre o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, cita o art. 155, II, §2º, da CF/88 e diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Transcreve farta doutrina atinente ao direito ao crédito de ICMS e da não cumulatividade do imposto. Afirma que não pode haver qualquer restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subseqüentes que praticar.

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

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 creditamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido”. Afirma que o texto constitucional buscou não onerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Transcreve textos de autoria de diversos doutrinadores, para reforçar o entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possui 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 subseqüente foi tributada pelo imposto. Conclui esta linha de raciocínio, defendendo que qualquer limitação ao crédito estabelecida em legislação infraconstitucional, quer seja 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 de se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos aduzidos pela impugnante na presente defesa, sob a alegação de que se trata de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Transcreve 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. Acerca do assunto, faz outras citações, 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.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que o Auto de Infração seja cancelado, em razão da decadência, ou declarado nulo, pela ausência de liquidez e certeza, ou que, no mérito, seja cancelado o débito exigido.

Na informação fiscal (fls. 209 a 258), os autuantes ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Transcrevem os artigos 155, §2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação a lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a Lei Complementar 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”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II, da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b”, do RICMS-BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Ao tratarem da autuação, explicam que conforme consta no corpo do Auto de Infração a auditoria fiscal diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias – de Centros de Distribuição (infração 1) e de fábricas (infração 2), bem como de estabelecimentos que apenas produziram as mercadorias – fábricas (infração 3), todos localizados em outras unidades da Federação, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado.

Quanto às infrações 1 e 2, os autuantes informam que: a LC 87/96, em seu art. 13, §4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao valor da entradas mais recente; a auditoria fiscal foi baseada nos arquivos do SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo próprio contribuinte em meios eletrônicos; em conformidade com recente decisão do CONSEF, foi utilizado como fundamento para a lavratura do Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde ao valor da última entrada no mês anterior ao da transferência; quando ocorrerem várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações; o ICMS foi retirado da operação da última entrada e incluído, à alíquota de origem, nas operações de transferências para este Estado; foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” em meios físico e eletrônico; os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs), frete (CIF), etc., devem ser expurgados para a apuração da base de cálculo legal, o que implicou o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal; o frete com a cláusula CIF é juridicamente inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador; os fretes CIF, nas transferências para este Estado, é uma despesa operacional realizada quando das saídas por transferências, posteriores, portanto, às entradas.

No que tange à infração 3, os auditores fiscais explicam que a autuação está respaldada no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, que prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte deve corresponder ao custo das mercadorias produzidas, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Aduzem que o disposto no art. 56, V, “b”, do RICMS-BA, respaldado no art. 17,

§7º, II, da Lei nº 7.014/96, prevê a glosa de crédito fiscal decorrente da apuração de base de cálculo em valor a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular. Dizem que, dessa forma, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser expurgados da base de cálculo do imposto, determinando o subsequente estorno do respectivo crédito fiscal. Prosseguindo, os autuantes destacam que: o levantamento fiscal foi feito com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado em meio eletrônico e físico, na qual discrimina como custo de produção, por código de produto, “matéria prima, material de embalagem, mão-de-obra, outros custos, depreciação e outras despesas”; do custo de produção apurado pela empresa, expurgaram os valores relativos a “outros custos; depreciação e outras despesas”, por não serem parte integrante de matéria-prima, acondicionamento, material secundário e acondicionamento”, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, conforme demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, produzido eletronicamente, impresso e entregue ao autuado conforme documentos às fls. 47 a 59.

Transcrevem ementas dos Acórdãos CJF 0210-11/04 e 340-11/06 do CONSEF e decisões transitadas em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1, no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Também foram citadas decisões do STF quanto a matéria semelhante.

Em relação à defesa apresentada, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Quanto à arguição de decadência, os autuantes afirmam que já está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário deve ser contado com base no art. 173, I, do CTN. Transcrevem o disposto nos artigos 107-A e 107-B, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) e, em seguida, concluem que como a nossa lei (COTEB) fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento após cinco anos, contados a partir de primeiro de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Quanto ao alegado erro na apuração do valor cobrado em virtude da aplicação da alíquota interna de 17%, afirmam que o argumento defensivo não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito de ICMS apropriado a mais pelo autuado ao utilizar a alíquota da unidade de origem, na forma dos demonstrativos de fls. 10/11, combinado com o de fls. 17/59. Mencionam que a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 7/8 nada tem a ver com a utilizada para a apuração do estorno.

Em relação à aplicação da multa, registram que foi dada ao autuado a possibilidade de defesa e que a multa está prevista no Regulamento do ICMS.

Adentrando no mérito, referindo-se às infrações 1 e 2, os autuantes explicam que, quando a transferência é efetuada, sempre se vai buscar o custo do mês anterior, pois o custo é encerrado ao final de cada período ou ciclo mensal. Aduzem que, como se trata de 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”. Transcrevem o disposto no artigo 102 do RICMS-BA e, em seguida, asseveram que o valor apurado na presente auditoria fiscal deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência e, no entanto, a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.

No que tange ao argumento defensivo atinente à inclusão na infração 3 de produtos oriundos de estabelecimentos industriais que não os produziram, admitem o equívoco e dizem que procederam

as alterações indicadas pelo defendente e todas as demais correções referentes às notas fiscais que originaram das empresas citadas na defesa, tendo apurado o débito remanescente no valor de R\$ 52.986,01.

No mérito, relativamente à alegação de que tem 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 valores que compõem o custo de produção, por entender que são imprescindíveis para se chegar ao custo do produto final, contestam afirmando que o recorrente deveria obedecer ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato contínuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Destacam, que 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 que o frete contratado com cláusula CIF não se aplica às transferências, pois não constituir um elemento do custo de produção, mas sim uma despesa operacional.

Transcrevem ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcrevem também, parte do artigo publicado em <http://www.jus2uol.com.br> e também do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentaram que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo estabelecesse normas para regular a matéria a sabor dos seus interesses.

No que tange à interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem farta doutrina, para demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Ressaltam que energia elétrica e combustível, também não podem ser enquadrados no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, conforme transcreveu, “uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto”.

Chamam a atenção que o STJ, em diversos julgamentos reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência de que “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’”, conforme AgRg RE 731885/PR; REsp 518656/RS; AgRg AG 623105/RJ e AgRg RE 826689/RJ.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe à legislação estadual interpretar de outra forma.

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS-MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001 do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007), nas quais manifestaram o entendimento de que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro Estado, é a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência parcial do Auto de Infração, validando a redução indicada nos novos demonstrativos que dizem ter anexado ao processo.

O autuado foi notificado acerca da informação fiscal (fl. 259), tendo sido concedido ao autuado o prazo regulamentar de dez dias para pronunciamento.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal (fls. 261 a 304), o autuado, inicialmente, faz uma síntese da autuação, das razões de defesa e da informação fiscal. Em seguida, reitera todos os termos da defesa inicial.

Quanto à decadência argüida em preliminar, o autuado diz que o argumento trazido pelos autuantes na informação fiscal não merece prosperar, pois a exigência fiscal em comento se refere a glosa de crédito e não a falta de pagamento de imposto.

Aduz que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, cabendo ao sujeito passivo apurar o montante devido e promover o pagamento previamente a qualquer manifestação do fisco, a quem compete homologar esses atos, nos termos do art. 150 do CTN. Menciona que o § 4º desse citado art. 150 prevê que decorridos cinco anos da data da ocorrência do fato gerador sem que o fisco homologue o pagamento efetuado, dar-se-á, em regra, a homologação tácita e extinto o crédito tributário. Frisa que essa norma versa sobre a hipótese de decadência do direito de o fisco questionar o pagamento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação. Insiste que o marco inicial para a contagem do prazo decadencial de cinco anos inicia-se a partir dos seus respectivos fatos geradores, ou seja, no caso dos autos, da data das operações de transferência que se efetivaram com a saída dos produtos do estabelecimento situado em outros Estados com destino ao estabelecimento autuado.

Assevera que, em relação às operações ocorridas no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005, o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário já estava decaído. Para embasar seu argumento, cita doutrina e jurisprudência. Diz que se conta o prazo decadencial segundo o art. 173, I, do CTN, quando a fiscalização efetua o lançamento do tributo. Ressalta que no caso em tela a autuação decorreu de utilização indevida de créditos fiscais em operações interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa com base de cálculo superior à prevista e, portanto, não se está questionando a falta de recolhimento do imposto. Salaria que houve o pagamento antecipado do imposto, cabendo à fiscalização, a teor do disposto no art. 150, § 4º, do CTN, homologar esse pagamento dentro do prazo ali previsto. Cita farta jurisprudência do STJ.

Quanto ao erro na apuração do valor cobrado em razão da alíquota aplicada, o autuado afirma que o argumento dos autuantes não se sustenta, pois da análise da tabela anexada à peça acusatória se verifica que efetivamente houve a utilização da alíquota interna de 17%. Para comprovar a sua tese, apresenta uma tabela confrontando os valores cobrados no Auto de Infração com alíquota de 17% e o que resultaria com a aplicação das alíquotas de 7% e 12%. Repisa que esse fato o impede de conferir os cálculos feitos pela fiscalização, já que a fundamentação a descrição constante da autuação não coincidem com os critérios, notadamente com a alíquota aplicada pelos autuantes.

Relativamente aos alegados equívocos na apuração da entrada mais recente, o autuado sustenta que os créditos tributários referentes às infrações 1 e 2 são carentes de liquidez e de certeza. Diz que os argumentos apresentados pelos autuantes não justificam os procedimentos adotados, e que o disposto no art. 102 do RICMS-BA não é aplicável ao caso em comento. Em seguida, passa a repetir os mesmos argumentos já trazidos na defesa e já constantes neste relatório.

No que tange aos demais argumentos dos autuantes na informação fiscal, o autuado esclarece que de acordo com a previsão contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, nas transferências interestaduais a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcreve o previsto nesse citado dispositivo legal e, em seguida, às fls. 284 a 291, repete argumentos trazidos na defesa e já constantes neste relatório.

Abordando a argüida inconstitucionalidade da vedação do crédito independentemente da estrutura de custo, o autuado assevera que as teses dos autuantes na informação fiscal não merecem prosperar. Às fls. 291 a 303, são repisados argumentos trazidos na defesa e já relatados.

Menciona que alguns pontos da defesa não foram abordados na informação fiscal e, dessa forma, o autuado sintetiza argumentos trazidos na defesa, os quais já constam neste relatório.

Ao concluir seu pronunciamento, o autuado ratifica todos os termos da defesa inicial e solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 1ª Junta de Julgamento Fiscal converter o processo em diligência à IFEP Comércio, para que os autuantes atendessem as seguintes solicitações: apurassem o imposto cobrado nas infrações 1 e 2, seguindo o critério previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, elaborando novo demonstrativo de débito; que acostassem ao processo cópia dos novos demonstrativos da infração 3, citados na defesa; que fosse entregue cópia desses novos elementos ao autuado e, em seguida, reaberto o prazo de defesa em trinta dias.

A diligência foi atendida, fl. 325, tendo os autuantes afirmado que efetuaram a apuração dos débitos referentes às infrações 1 e 2 com base no valor da entrada mais recente, isto é, o valor da entrada anterior ao da saída em transferência para a filial baiana, conforme demonstrativos às fls. 327/340 e 341/342 (infração 1) e 344/355 e 356/357 (infração 2). De acordo com esses novos demonstrativos, os débitos referentes às infrações 1 e 2 passaram para, respectivamente, R\$ 884.399,27 (fl. 326) e R\$ 93.930,67 (fl. 343).

Quanto à infração 3, os autuantes acostaram, às fls. 358 a 370, um demonstrativo de débito, no valor de R\$ 52.986,01, e demonstrativo referente aos estornos de créditos tratados nessa infração.

Notificado acerca do resultado da diligência e da reabertura do prazo de defesa, fls. 373 e 374, o autuado não se pronunciou.

VOTO

Preliminarmente, o autuado suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de 01 de janeiro a 05 de outubro de 2005, pois considera que a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Com o devido respeito, divirjo da tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar *“do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”* (art. 107-A, I, do COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA).

A homologação tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteia o autuado.

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2005, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/10 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 27/09/10, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 05/10/10. Portanto, não houve a alegada decadência.

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, argumentado foi equivocadamente utilizada a alíquota interna de 17% no lugar da alíquota interestadual de 7% ou de 12%. Diz que esse fato cerceou o seu direito de defesa.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal, o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente conforme os demonstrativos de fls. 17 a 59, tudo conforme a alíquota interestadual cabível, não tendo sido aplicada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados nos demonstrativos de fls. 17 a 59 para o corpo do Auto de Infração (fls. 7 e 8 e 10 a 12), os débitos corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 7/8 e 10/12 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve o cerceamento de defesa.

Foi suscitada a nulidade da autuação, sob o argumento de que a multa indicada na autuação era desproporcional e confiscatória, bem como não poderia ter sido aplicada em decorrência do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69.

Afasto esse preliminar de nulidade, tendo em vista que a multa indicada na autuação, no percentual de 60%, é a prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para a irregularidade apurada, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. Do mesmo modo, a tese defensiva atinente à aplicação do artigo 2º, do Decreto-Lei nº 834/69, não pode ser acatada, tendo em vista que, ao teor do disposto nos artigos 146 e 155 da CF/88, foi delegada à lei complementar a funções de fixar a base de cálculo do ICMS e de estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, especialmente quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez a LC 87/96 no seu art. 13, parágrafo 4º, II estabelece qual a base de cálculo deve ser apurada nas operações de transferências interestaduais. Logo, ao não cumprir o que determina a legislação do imposto, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento implica aplicação da pena prevista na lei.

Adentrando no mérito, passo a analisar as infrações 1 e 2 em conjunto uma vez que versam sobre matérias correlatas, respaldadas nos mesmos dispositivos legais. Essas duas infrações tratam de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de centros de distribuição (infração 1) e de estabelecimentos fabris que, no entanto, não produziram as mercadorias (infração 2), sendo que tanto os centros de distribuição como as unidades fabris estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial baiana.

A Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, no seu art. 13, §4º, I, assim dispõe:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I, ao dispor sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim prevê:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

Conforme se depreende da leitura desses dois dispositivos legais acima, nas transferências descritas nas infrações 1 e 2, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente, fato que o próprio autuado reconhece em sua defesa e diz ter sido praticado nas operações arroladas nas infrações em comento.

Em sua defesa, o autuado afirma que, na apuração do valor da entrada mais recente, os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação – o valor correspondente à última entrada do mês anterior e, em alguns casos, o valor médio das últimas entradas do mês anterior – bem como efetuaram expurgos de valores não informados – a exemplo de despesas administrativas dos CDs, fretes CIF e etc. Diz que, desse modo, ficou impedido de atestar se esses valores efetivamente se referiam a essas rubricas, especialmente porque não havia como se saber a que se referia o “etc.” citado pelos autuantes.

Efetivamente a apuração do valor da entrada mais recente, utilizado pelos autuantes na aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, não estava em total conformidade com o previsto na legislação. Dessa forma, o processo foi convertido em diligência para que os autuantes efetuassem a apuração do imposto exigido nas infrações 1 e 2, seguindo o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, qual seja, utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Também foi determinado que o autuado recebesse cópia dos novos demonstrativos e que o prazo de defesa fosse reaberto em sua totalidade (trinta dias).

A diligência foi atendida, tendo sido elaborados os seguintes demonstrativos referentes às infrações em comento:

a) Infração 1: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferências Atacadistas – 2005” (fls. 327 a 340); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Atacadista – 2005” (fls. 341 e 342); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Atacadista – 2005” (fl. 326).

b) Infração 2: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferência Fábricas – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fls. 344 a 355); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Fábricas – 2005” (fls. 356 e 357); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Fábrica – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fl. 343).

Além dos demonstrativos acima, os autuantes acostaram aos autos em meio magnético os demonstrativos integrais (fl. 372).

Consta nos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe.LC 87/96” que o valor da entrada mais recente foi extraído dos arquivos SINTEGRA entregues ao fisco, e que o valor foi apurado com base na entrada mais recente no estabelecimento remetente da mercadoria localizado em outra unidade da Federação. Foi consignado que, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, foi considerada a de maior valor. Também foi explicado que foi retirado o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Da análise desses “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe.LC 87/96”, constato que, após a diligência, os valores correspondentes à entrada mais recente, utilizados na apuração da base de cálculo a ser empregada nas transferências de que tratam as infrações 1 e 2, estão de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96. Saliento que os autuantes tomaram o cuidado de não expurgar qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando assim o autuado. Também favoreceu ao autuado a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia.

Ressalto que o autuado foi notificado acerca do resultado da diligência, recebeu cópia dos novos demonstrativos e teve reaberto o seu prazo de defesa e, no entanto, não se pronunciou. Interpreto esse silêncio do autuado como um reconhecimento, tácito, da correção do trabalho revisional efetuado pelos autuantes. Dessa forma, não há como prosperar os argumentos defensivos atinentes à falta de liquidez e de certeza dos valores cobrados ou de cerceamento de defesa. Do mesmo modo, fica afastada a alegação defensiva de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes.

Utilizando os critérios previstos na legislação, nas infrações 1 e 2 ficou comprovado que o autuado efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias, nos montantes apurados na diligência realizada, ou seja, R\$ 884.399,27, na infração 1, e R\$ 93.930,67, na infração 2.

Ainda quanto às infrações 1 e 2, o autuado afirma que é inconstitucional a limitação do direito ao crédito fiscal de ICMS imposta por legislação infraconstitucional. Frisa que este órgão julgador administrativo deve apreciar esse argumento trazido na defesa. Cita farta doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Dessa forma, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, não é este o foro adequado para apreciar os aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Em face ao acima exposto, as infrações 1 e 2 subsistem parcialmente nos valores de, respectivamente R\$ 884.399,27 e R\$ 93.930,67, ficando os demonstrativos de débitos conforme os elaborados na diligência e anexados às fls. 326 e 343.

Na infração 3, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimentos fabris pertencentes ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesses estabelecimentos.

A questão em análise está centrada nas transferências de estabelecimentos localizados em outras unidades da Federação para o estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fabricas – Produção do Estabelecimento – 2005” (fls. 47 a 59, posteriormente substituído pelo de fls. 359 a 370), no qual indicou o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgou da base de cálculo os valores relativos a “Outros Custos, Depreciação e Outras Despesas”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra). Em seguida, aplicou este percentual de alíquota previsto para as operações interestaduais, sobre o montante dos créditos utilizados em cada mês, apurando o valor dos créditos utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos custos de manutenção e depreciação/amortização.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e, portanto, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes.

O autuado argumenta que o Estado da Bahia não poderia estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal. Todavia, esse argumento não pode ser acatado, pois o direito à apropriação de crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a maior deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

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

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, III, determinou que cabe à lei complementar - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

[...]

§4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

[...]

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

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

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Conforme já foi dito neste voto ao tratar das infrações anteriores, repito, agora em relação à infração em comento, que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA), apesar dos respeitáveis argumentos trazidos na defesa e pronunciamento posterior.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Todavia, a exigência fiscal referente à infração 3 carece de retificação quanto às operações com mercadorias não produzidas pelos estabelecimentos remetentes, conforme foi alegado na defesa e foi acatado pelos autuantes. Os comprovantes de inscrição e de situação cadastral de fls. 205 e 206 comprovam que os estabelecimentos citados na defesa não produzem as mercadorias citadas na infração em comento – sopas, margarinas, caldos, temperos, etc. Dessa forma, foi correto o posicionamento dos autuantes na informação fiscal, quando reconheceram o equívoco e efetuaram a exclusão das operações que comprovadamente tratavam de mercadorias que não eram fabricadas pelos estabelecimentos remetentes. Assim, a acolho a retificação efetuada, passando o débito da infração 3, de R\$ 68.178,76, para R\$ 52.986,01, conforme demonstrativos anexados às fls. 358 a 370.

Em face ao acima exposto, a infração 3 subsiste parcialmente no valor de R\$ 52.986,01, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 358.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0047/10-3**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL ALIMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.031.315,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR