

A. I. Nº - 206891.0015/11-2
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06. 10 2011

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0263-01/11

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

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 02/05/11, para exigir ICMS no valor de R\$ 622.717,60, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 1- Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a novembro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 572.454,43, mais multa de 60%.

Consta que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada (nos estabelecimentos localizados em outros estados) ou da entrada anterior à transferência para este Estado. Foi consignado que, para tanto, foi também retirado o ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2006.

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a outubro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 50.263,17, mais multa de 60%.

Consta que foi feito o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, II), em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados (fabricados pelos próprios remetentes) para filiais localizadas neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC, apenas com relação a 2006.

Por meio de advogados legalmente constituídos, o autuado apresentou defesa (fls. 147 a 191) e, inicialmente, esclarece que é fabricante de bens de consumo e desenvolve atividades comerciais em todo o território nacional, sujeitando-se à incidência do ICMS. Discorre sobre as infrações que lhe foram imputadas e diz que a autuação não pode prosperar, conforme relatado a seguir.

Preliminarmente, suscita a decadência da autuação com base no §4º do art. 150 do CTN, que reproduz, juntamente com ementa de acórdão do STJ e doutrina que cita. Sustenta que em 24/05/11, data da ciência da autuação, já havia decaído o direito de a fiscalização estadual constituir os créditos tributários de ICMS, decorrentes de fatos geradores ocorridos no exercício de 2006, o que diz acarretar o cancelamento da exigência fiscal em tela.

Defende a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação do Estado na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS), arguindo que o Decreto-Lei 834/69 estabelece, no art. 2º, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como diz ser o caso dos autos. Assevera que, ainda que tivesse adotado base de cálculo superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, não poderia ter sido aplicada a multa de 60%, pois a mencionada norma foi recepcionada pela CF/88, em razão da compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional, conforme a regra contida no art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Registra que o Decreto-Lei 834/69 é anterior à EC 01/69 e, portanto, possui natureza de LC material. Aduz que a LC 87/96 não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-Lei 834/69, situação que ratifica o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em vigor e em harmonia com o sistema tributário em vigor, pelo que deve a multa ser cancelada.

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

No caso da Infração 1, concorda que deve ser aplicado o valor da entrada mais recente das mercadorias para fins da definição da base de cálculo como disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, cujo teor transcreveu.

Salienta que, conforme consta no Auto de Infração, na apuração da Infração 1 foi utilizado o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente da mercadoria. Diz que, no demonstrativo “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferência Atacadista – 2006”, está consignado que os estornos de ICMS decorreram da “diferença entre a base de cálculo da Nota Fiscal e a base de cálculo prevista na LC87/96, multiplicada pela respectiva alíquota de origem”. Sustenta que, no entanto, não há diferença entre a “base de cálculo da nota fiscal e a base de cálculo prevista no LC 87/96”, uma vez que a base de cálculo da nota fiscal obedeceu totalmente à disposição contida na LC 87/96. Destaca que os autuantes deveriam demonstrar a natureza das alegadas diferenças, para que pudesse exercer o seu direito de defesa. Reitera que a base de cálculo utilizada está em conformidade com a LC 87/96.

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

Entende que “a entrada mais recente da mercadoria” é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, e essa entrada pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede à sua saída. Assim, o critério adotado pela fiscalização na determinação do valor da entrada mais recente para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações

autuadas, não necessariamente corresponde a esse valor, o que diz demonstrar a falta de liquidez e certeza da autuação, impondo o seu cancelamento, pois a fiscalização teria que demonstrar o valor da entrada mais recente, quer tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Diz que a falta de liquidez e certeza da autuação, quanto ao valor médio adotado pela fiscalização, resulta em um procedimento arbitrário sem previsão legal. Aduz que tal fato configura cerceamento ao direito de defesa, posto que, se desconhece os critérios e metodologias adotados pela fiscalização. Acrescenta que a fiscalização não poderia ter lançado mão do arbitramento previsto no art. 148 do CTN, uma vez que não houve o “processo regular”, concluído previamente à constituição do mesmo. A esse respeito, transcreve excertos de lições de Carlos Mário Velloso e Souto Maior Borges, para pedir a nulidade das exigências fiscais.

Menciona que as operações praticadas pelo autuado vêm sendo reiteradamente realizadas ao longo do tempo, sendo que os mesmos autuantes não consideraram irregular o mesmo procedimento adotado em momento anterior, razão pela qual ele foi, inclusive, mantido. Diz que houve clara alteração do critério jurídico adotado anteriormente pelos autuantes e pelo CONSEF.

Frisa que, se a autuação se baseia em uma decisão do CONSEF datada de 05/06/09, conforme consignaram os autuantes no Auto de Infração, não poderiam os efeitos de essa decisão recair sobre as operações autuadas ocorridas durante o exercício de 2005. Aduz que a alteração do critério jurídico só pode ser aplicada retroativamente quanto favorecer o contribuinte, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 5º, XL, da Constituição Federal. Conclui que, dessa forma, o Auto de Infração deve ser cancelado.

Referindo-se especificamente à Infração 2, o autuado afirma que, como bem asseveraram os autuantes, de acordo com o 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.

Itemiza a classificação equivocada dos materiais glosados como não integrantes da base de cálculo para fins de transferência e do entendimento da fiscalização do Estado de São Paulo, dizendo que a intenção do legislador federal, ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, foi o de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, na medida em que o valor do imposto pago na origem é 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.

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

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

Esclarece que os combustíveis e energia são empregados em máquinas, equipamentos e instrumentos utilizados em seu estabelecimento e, portanto, configuram elementos indispensáveis ao processo de comercialização e produção.

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

Frisa que é inconstitucional a vedação do direito ao crédito, independente da estrutura de custo. Diz que a Constituição Federal atribuiu à LC 87/96 a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto, cujo artigo 21 dispõe sobre as situações em que o contribuinte está sujeito ao estorno do imposto. Salienta que as únicas 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. Diz que o entendimento do fisco viola a diretriz histórica sobre o caráter não cumulativo do ICMS transcrevendo o art. 23 da CF/67 e o art. 3º do Decreto-Lei 406/68.

Assevera que a Constituição Federal vigente definiu o princípio da não-cumulatividade no seu art. 155, II, §2º. Diz que a Carta Magna esgotou a equação deste princípio, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Transcreve farta doutrina referente ao direito ao crédito de ICMS, da não cumulatividade do imposto, afirmando que sendo o creditamento uma regra, não há que impor interpretações restritivas, exigindo-se estornos de créditos tomados em razão da composição do preço de transferências das mercadorias. Diz que, em virtude desse princípio, não pode haver restrição ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais, que deve ser deduzido dos valores do imposto gerado nas operações subsequentes que praticar.

Insiste que a característica principal do ICMS é a não cumulatividade e assim, o aproveitamento integral dos créditos oriundos das operações anteriores significa respeitar e cumprir um preceito constitucional. Ressalta que as únicas exceções que restringem o direito ao aproveitamento dos créditos ou obrigação de estorno, decorrem da ausência de tributação, ante a não incidência ou isenção tributária.

Salienta que “o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não cumulatividade, valeu-se do conceito de ‘crédito financeiro’, em substituição ao conceito do crédito físico”, em decorrência da interpretação sistematizada do texto anterior, sendo aprimorada para adaptar-se ao paradigma do IVA “que possibilita ao contribuinte o aproveitamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido”. Afirma que o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final. Volta a citar farta doutrina, para reforçar o seu entendimento de que pelo texto constitucional, nem a lei complementar, nem a lei ordinária estadual possuem competência para estabelecer quais operações geram e não geram crédito e sim que é assegurado o direito de compensar o crédito do ICMS em todos os casos que a operação subsequente foi tributada pelo imposto.

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

Relativamente à possibilidade de análise da matéria de cunho constitucional em sede administrativa, diz que não há que se falar em impossibilidade de discussão e julgamento dos argumentos aduzidos pela impugnante na presente defesa, sob a alegação de tratar-se de matéria constitucional de competência exclusiva do poder judiciário. Neste sentido, transcreve parte de votos proferidos no Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e na Câmara de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal.

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

Em 30/06/11, o autuado protocolou a petição de fls. 207 a 216, intitulada de “Defesa Complementar”. Nessa petição, o autuado, inicialmente, descreve as infrações que lhe foram imputadas e, em seguida, reitera os argumentos trazidos na defesa inicial, salientando os atinentes à improcedência da Infração 1.

Afirma que as razões trazidas na Defesa Complementar visam demonstrar a improcedência da Infração 2. Diz que as presentes razões e as apresentadas anteriormente evidenciam a improcedência das acusações contidas no Auto de Infração.

Relembra que a Infração 2 trata da discussão referente às rubricas integrantes, ou não, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos fabricantes e atacadistas, ambos de titularidade do autuado. Diz que, conforme o disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, nessas transferências 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.

Explica que, conforme consta no Auto de Infração, com base em documentos fornecidos pelo próprio autuado, os autuantes buscaram identificar elementos supostamente não integrantes da base de cálculo utilizada nas transferências, o que resultou na elaboração do demonstrativo denominado “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”. Após transcrever trecho do relatado na descrição dos fatos, diz que os autuantes expurgaram alguns componentes de produção informados pelo autuado.

Assevera que na defesa inicial demonstrou a improcedência dos expurgos efetuados pela fiscalização, bem como afirma que a base de cálculo utilizada estava de acordo com a previsão contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Diz que na presente manifestação pretende reforçar aqueles argumentos, especialmente quanto aos elementos identificados como “Outros Custos”.

Sustenta que os elementos integrantes da rubrica “Outros Custos” não podem ser expurgados da base de cálculo das operações relacionadas na autuação, pelos seguintes motivos:

I- esta rubrica “Outros Custos” corresponde: a) a despesas com contratos de subcontratação para os itens HC indicados em sua planilha de custos de produção; b) custo de compra de produtos para revenda para itens de PC indicados em sua planilha de custo de produção;

II- para os itens de HC, portanto, a rubrica “Outros Custos” envolve valores correspondentes à subcontratação de terceiros que complementam o processo produtivo e, como tal, integram a base de cálculo, a teor do disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, por se tratar de autêntico custo secundário ou de mão-de-obra; e,

III- para os itens de PC na rubrica “Outros Custos” estão os custos de compra de itens para revenda oriundos das transferências entre empresas do grupo econômico do autuado, sendo certo que a base de cálculo deve corresponder a esse preço de compra, que, por sua vez, corresponde ao custo da mercadoria produzida.

Aduz que, em relação ao item III acima, os autuantes levaram em conta o valor do custo com a base de cálculo reduzida em função do benefício instituído pelo Fisco Paulista (origem das mercadorias transferidas) denominado “Primavera Fiscal SP”. Frisa que o custo real que deve servir de base às transferências corresponde ao efetivo preço de compra que, por sua vez, corresponde ao custo da mercadoria produzida.

Como prova dos argumentos complementares, o autuado anexou ao processo o demonstrativo de fl. 217. Assevera que, dessa forma, está demonstrada a improcedência dos expurgos pretendidos pelos

autuantes e, portanto, a exigência fiscal baseada no disposto no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 deve ser cancelada.

Ao finalizar seu arrazoado, o autuado reitera os termos da defesa inicial e da defesa complementar e, em seguida, solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal, fls. 222 a 271, os autuantes asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, que o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

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

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

Repetem informações constantes do corpo do Auto de Infração: a) que o trabalho verifica a base de cálculo nas transferências interestaduais de centros de distribuição (Infração 1), bem como de fábricas (Infração 2), para o autuado; b) que a auditoria baseou-se nos arquivos eletrônicos SINTEGRA da empresa; c) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, isto é, o valor da última entrada no mês anterior ao da transferência; d) transcrevem ementa da 1ª CJF deste CONSEF em que se confirma que nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que recebidas anteriormente de fábricas, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, I, §4º da LC 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias; f) que, dentro deste conceito, consideraram como “valor da entrada mais recente”, o da última entrada no mês anterior ao da transferência para a Bahia e, quando ocorreram várias entradas na mesma data, apuraram o valor médio das operações; g) que retiraram o valor do ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas remetentes e incluíram novo valor do ICMS utilizando alíquota interestadual conforme a origem; h) que a base de cálculo, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I; i) que, assim, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, destaque e utilização a maior do crédito a que o autuado tem direito.

Com relação à Infração 2, afirmam: a) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, isto é, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; b) que, para tanto, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, frete, etc.; c) que a autuação baseou-se na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, onde, constando determinado por: matéria-prima, material de embalagem, mão-de-obra, outros custos, depreciação e outras despesas, consideraram apenas para a determinação da base de cálculo o somatório de “matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra”, expurgando-se os valores relativos às demais rubricas; d) ao somatório do custo correto incluíram o

valor correto do ICMS calculado com a alíquota interestadual conforme a origem; e) transcrevem ementas do CONSEF, do TJ-BA, STJ e STF.

Ressaltam que em nenhum momento os cálculos foram contestados e que as preliminares de decadência e de nulidade não devem ser acolhidas. Quanto à preliminar de decadência, dizem que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 107-A, do COTEB.

Com relação à alegada impossibilidade jurídica de aplicação das multas, dizem que foi dada ao autuado a mais ampla possibilidade de defesa e que as penas possuem previsão no RICMS-BA.

Em resposta ao questionamento de mérito referente a equívocos na apuração do valor da entrada mais recente das mercadorias, reproduzem informação constante do corpo do Auto de Infração indicando a forma em que procederam. Aduzem que a base de cálculo é igual ao valor da entrada mais recente, sendo que esse valor está registrado como o da última entrada no estabelecimento.

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

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

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

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

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

Quanto à “Defesa Complementar”, afirmam que as rubricas “Outros Custos” e “Outras Despesas”, conforme a declaração da própria empresa (fl. 221), correspondem a compra e importação de produtos atinentes a serviços de manutenção do processo produtivo, bem como ao próprio serviço de manutenção no processo produtivo. Concluem que, dessa forma, não devem compor a base de cálculo prevista na referida LC 87/96.

Solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Preliminarmente, o autuado suscita a decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2006, 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 2006, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/11 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 02/05/11, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 24/05/11. Portanto, não houve a alegada decadência.

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

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, §4º, II, estabelece como a base de cálculo deve ser apurada nas transferências interestaduais. Ao proceder de forma diversa da prevista, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento acarreta a imposição da pena prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, 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.

Trata a Infração 1 de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias, sendo que esses estabelecimentos 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 transcritos, nas transferências tratadas na Infração 1, 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 os autuantes deveriam demonstrar a natureza das diferenças apuradas, permitindo, assim, o exercício do direito de defesa.

Esse argumento defensivo não procede, pois os demonstrativos “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferências Atacadistas – 2006” (fls. 15 a 26) e o “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Atacadista – 2006” (fls. 116 a 118), dos quais o autuado recebeu cópia, deixam clara a metodologia empregada na apuração do imposto exigido e a determinação do valor da entrada mais recente, permitindo, assim, a determinação do valor devido e o pleno exercício do direito de defesa.

Da análise do “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96”, constato que os valores correspondentes à entrada mais recente, 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. O autuado afirma que a base de cálculo utilizada nas transferências estava incorreta, porém não aponta qualquer equívoco nos dados que compõem os demonstrativos apresentados 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 tese defensiva de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes.

Afirma o defendente 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 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.

Sustenta o impugnante que o procedimento adotado na ação fiscal implicou alteração do critério jurídico anteriormente praticado pelos auditores fiscais e pelo CONSEF, acarretando aplicação retroativa da legislação tributária estadual.

Essa tese defensiva não merece acolhimento, uma vez que tanto o procedimento adotado pelos autuantes quanto as decisões deste CONSEF sobre a matéria em análise seguem o previsto na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 vigentes à época dos fatos geradores e, portanto, não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em

comento. Não há motivo para o cancelamento da autuação e nem para a aplicação do princípio da retroatividade benigna, conforme foi solicitado na defesa.

Utilizando os critérios previstos na legislação, ficou comprovado que o autuado efetivamente utilizou a mais crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas estabelecimentos que não foram por eles produzidas, conforme consta no Auto de Infração. Dessa forma, a Infração 1 subsiste integralmente.

Na Infração 2, 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 situados 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 – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2006” (fls. 29 a 39), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Depreciação”, “Outros Custos” 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). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

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 mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade no presente lançamento, já que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação trazida na defesa, reitero que 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.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, determina 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.

Da interpretação literal da regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que 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;

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.

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 insegurança jurídica.

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

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 no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Em sua defesa complementar, referindo-se à Infração 2, o autuado sustenta que valores referentes às rubricas “Outros Custos” não podem ser expurgados da apuração da base de cálculo das transferências, pois correspondem a custo de mão-de-obra e de compra de itens para revenda. Também diz que, em relação à compra de itens para revenda, o autuante considerou como valor da aquisição a base de cálculo reduzida em função de benefício instituído pelo Fisco Paulista.

Esses argumentos defensivos não procedem, pois conforme a declaração de fl. 221, as rubricas “Outros Custos” e “Outras Despesas” são referentes *a custos de compra de itens, incluindo-se importação e serviços de manutenção no processo produtivo*. Ademais, de acordo com o demonstrativo de fl. 217, o único exemplo dado pelo autuado é referente a custos secundários decorrentes da subcontratação de terceiros, situação em que não há comprovação de que se trate de efetivo custo de mão-de-obra. Dessa forma, esses argumentos defensivos não se mostram capaz de desconstituir a declaração de fl. 221, firmada antes da lavratura do Auto de Infração.

No que tange à aquisição do produto de código 6972, adquirido por meio da Nota Fiscal nº 99335, resalto que essa única nota fiscal citada pelo autuado no demonstrativo de fl. 217 não foi utilizada

pelos autuantes na apuração dos preços unitários com expurgos, conforme se depreende do demonstrativo em meio magnético intitulado “Demonstrativo do Preço Unitário com Expurgo CFE. LC87/96 – 2006”. Por esse mesmo motivo também não se sustenta o argumento defensivo atinente à redução da base de cálculo instituída pelo Fisco Paulista por meio do benefício intitulado “Primavera Fiscal SP”.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste integralmente.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/11-2**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$622.717,60**, 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, 26 de setembro de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR