

**A. I. Nº** - 206891.0029/11-3  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 13. 04. 2012

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0058-01/12

**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 03/11/11, para exigir ICMS no valor de R\$ 124.118,77, 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 outubro a dezembro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 112.565,68, mais multa de 60%.

Na descrição dos fatos consta: *BASE DE CÁLCULO DO ICMS INFERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96 (VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DAS MERCADORIAS) NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ORIUNDA DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS ATACADISTADAS (CDs) – fls. Indicadas no índice – COM DESTINO AO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) LOCALIZADO NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (MENOR QUE O PREVISTO EM LEI).* Também foi consignado que o fundamento desse item do lançamento está no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data da saída em transferência para este Estado, tendo, para tanto, sido retirado o ICMS referente à operação da última entradas e foi incluído o mesmo ICMS à alíquota de origem, nas operações de transferência para a Bahia.

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 outubro a dezembro de 2006. Foi lançado imposto no valor de R\$ 11.553,09, mais multa de 60%.

Na descrição dos fatos consta: *BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUEFORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADO) PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO INCISO II DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96.* Também foi consignado que a exigência fiscal foi apurada considerando o custo de produção fornecido pelo autuado, exceto as rubricas outros custos, depreciação e outras despesas, tendo sido incluído o valor do ICMS à alíquota de origem.

Por meio de advogado, o autuado apresentou defesa (fls. 104 a 140) e, inicialmente, solicita que as intimações do presente feito sejam expedidas exclusivamente em nome de José Edgar da Cunha Bueno Filho, OAB/SP 126.504, por meio de correspondência a ser enviada para a Av. Independência, nº 3611, Jardim Califórnia, CEP 14026-150, Ribeirão Preto-SP.

Após descrever as acusações que lhe foram feitas, o autuado afirma que o Auto de Infração não deve prevalecer, pois, além de conter vícios, no mérito é improcedente.

Preliminarmente, argui a decadência da autuação com base no §4º do art. 150 do CTN, que reproduz, juntamente com ementa de acórdão do STJ e doutrina que cita. Sustenta que em 09/11/11, 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.

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. 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.

Defende a tese de que há impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade visando corrigir eventuais distorções de interpretação do Estado na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS), arguindo que o art. 2º do Decreto-Lei 834/69 veda a aplicação de penalidade por diferença de imposto nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha 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.

Ao adentrar no mérito da lide, o autuado inicialmente referindo-se à Infração 2 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.

Transcreve trecho da descrição da infração em comento feita no Auto de Infração e, em seguida, conclui que a fiscalização, para apurar a base de cálculo das operações incluídas na autuação,

desconsiderou alguns componentes de produção informados pelo autuado. Sustenta que os expurgos efetuados pelo autuante não procedem e, referindo-se especificamente quanto à rubrica “Outros Custos”, diz que os valores não podem ser expurgados da base de cálculo pelos seguintes motivos:

I – essa rubrica corresponde: a) a despesas com contratos de subcontratação para os itens de HC indicados em sua planilha de custo de produção; e, b) custo de produtos para revenda para itens de PC indicados em sua planilha de custos de produtos;

II – para os itens de HC, a rubrica “Outros Custos” envolve valores correspondentes a subcontratação de terceiros que complementam o processo produtivo e, como tal, integram a base de cálculo, a teor do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, uma vez que se trata de 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 as 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.

Diz que, conforme demonstrado acima, improcedem os expurgos pretendidos pela fiscalização, pois todos os componentes computados pelo autuado integram a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, gerando direito ao crédito fiscal destacado, o que diz acarretar o cancelamento da exigência fiscal baseada no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.

Classifica os 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 destinatário, 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 em transferências 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.

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. Reproduz esse dispositivo legal e parte do detalhamento da acusação constante no Auto de Infração e, em seguida, afirma que mediante análise do demonstrativo “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferência Atacadista – 2006”, constata-se 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 na data anterior a da transferência” ou ao “maior valor” 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 ou minuto 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 “maior valor” 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 2006. 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.

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 ofende a diretriz histórica sobre o caráter não cumulativo do ICMS transcrevendo o artigo 23 da CF/67 e o artigo 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.

Na informação fiscal, fls. 146 a 202, os autuantes asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e incumbe 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.

Explicam que, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar 87/96, no art. 13, §4º, “a”, I, 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 (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (inciso II). Ressaltam que a Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I e II, assim como o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no seu art. 56, V, “a” e “b”, repetem literalmente o que consta na Lei Complementar 87/96.

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 da Infração 1 o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde a data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a Bahia; 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; e) 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; f) 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; g) 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 pelo autuado, 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. Afirmam que, quando foi detectada mais de uma entrada na mesma data, foi adotado o maior valor, por ser mais benéfico ao autuado, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

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.

Salientam que as rubricas “Outros Custos” e “Outras Despesas”, conforme declaração da própria empresa, correspondem a compra e importação de produtos atinentes a serviços de manutenção no processo produtivo, bem como ao próprio serviço de manutenção no processo produtivo. Dizem que, desse modo, não devem compor a base de cálculo prevista na LC87/96.

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://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 expresso, 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 nº 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 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 03/11/11, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo sido o autuado notificado do lançamento em 09/11/11. 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. 14 a 43, tudo conforme a alíquota interestadual cabível, não tendo sido aplicada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados nos demonstrativos de fls. 14 a 43 para o corpo do Auto de Infração (fls. 7 e 9), os débitos corretamente



apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 7 e 9 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 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 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 o “Demonstrativo da Apuração do Estorno do ICMS nas Operações de Transferências – 2006” (fls. 14 a 34) e o “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais

Recente – VEMR - 2006” (fls. 72 a 73), 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 de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VEMR - 2006”, 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. 37 a 43), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Dir Depreciação”, “Dir Outros”, “Dir Reparação”, “Indiretos de Prod”, “Serv Manutenção”, “Serv

Outros” e “Serc Utilities”, 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 ofensa ao princípio da não-cumulatividade no lançamento, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação defensiva, 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.

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.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois os valores referentes a mão-de-obra já foram informados pelo autuado (fls. 57 a 60) e foram considerados pelos autuantes, ao passo que parcelas atinentes a compras para revenda não integram a base de cálculo prevista na LC nº 87/96. Além disso, o autuado não trouxe ao processo nenhuma prova da sua alegação. Os autuantes, por sua vez, afirmam que as rubricas “Outros Custos” e “Outras Despesas”, segundo informações do autuado quando da execução da ação fiscal, eram referentes a custos de compra de itens, incluindo-se importação e serviços de manutenção no processo produtivo.

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

Por fim, no que concerne ao pedido para que as intimações atinentes ao presente feito sejam expedidas em nome de José Edgar da Cunha Bueno Filho, OAB/SP 126.504, por meio de correspondência enviada para a Av. Independência, nº 3611, Jardim Califórnia, CEP 14026-150, Ribeirão Preto-SP, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

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 **206891.0029/11-3**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$124.118,77**, 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, 30 de março de 2012.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

**JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR**