

**A. I. Nº** - 206891.0021/12-0  
**AUTUADO** - UNILEVER BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO e EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** 12.12.2012

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0295-04/12**

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

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 03/07/2012, exige ICMS no valor de R\$299.338,49, através das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração. Valor Histórico: R\$106.943,12 – Multa de 60% - Exercício de 2007;
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração. Valor Histórico: R\$192.395,37 – Multa de 60% - Exercício de 2007;

O autuado apresenta peça defensiva, fls. 156/175, por advogado habilitado, inicialmente, informa que a atividade empresarial abrange tanto a fabricação de bens de consumo quanto as atividades comerciais em todo território nacional, sujeitando-se, assim, à incidência do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Suscita a preliminar de decadência (infrações 1 e 2) em relação ao período de 01/01/2007 a 31/12/2007, tendo sido cientificada da lavratura do Auto de Infração em 17.07.2012, ou seja parte dos créditos lançados foram atingidos aquele instituto. Expõe que sua assertiva deriva do fato de que o ICMS é tributo sujeito a “lançamento por homologação”, o qual atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, que apenas homologa, expressa ou tacitamente, o pagamento realizado pelo autuado ou seu substituto

tributário. Portanto, sendo lançamento por homologação, deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN, e neste sentido é consolidado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça-STF (AgRg no AREsp 42.691/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 22/11/2011, DJe 23/02/2012; REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011; AgRg no REsp 1152747/MG, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 22/02/2011; AgRg no REsp 1172391/RS. Min. BENEDITO GONÇALVES. PRIMEIRA TURMA. DJe 10/08/2011).

Portanto, ante os fundamentos esposados assevera que o *dies a quo* do prazo decadencial, nos casos em que o tributo é sujeito ao “lançamento por homologação”, é a data da ocorrência do “fator gerador”, sendo aplicável à regra do art. 150, § 4º, do CTN. Neste caso, o crédito tributário apurado se refere aos períodos de 01.01.2007 a 31.12.2007. Ocorre que a notificação aconteceu em 17.07.2012. Sendo assim, e adotando os fundamentos explicitados, observa-se que é patente a decadência do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário referente aos meses de janeiro a junho de 2007, tendo em vista que estes foram homologados tacitamente pela Fazenda.

Quanto ao erro na apuração do valor cobrado – aplicação de alíquota interna – pede pelo cancelamento parcial do Auto de Infração que se rebate. Neste ponto, passa a demonstrar, que não pode prevalecer, pelo claro equívoco cometido pela fiscalização quanto à alíquota aplicada ao cálculo do valor do ICMS supostamente creditado a maior.

Isto porque, conforme planilha trazida no próprio auto de infração, a fiscalização aplicou a alíquota interna de 17% sobre base de cálculo que entende correta, além da multa de 60%.

Junta tabela demonstrativa para concluir que não restam dúvidas de que, no caso dos autos, aplicou-se de maneira incorreta a alíquota interna de 17%, em lugar daquela aplicada nos casos de transferência interestadual, de 7% ou 12%, expressamente prevista no artigo 93, §6º, I e II do RICMS/BA, pois a aplicação indevida da alíquota interna em lugar da interestadual resulta em expressivas diferenças de ICMS apurado e da respectiva multa, decorrentes de erro grosseiro da autuação. Em decorrência desse grave equívoco, não é possível ao contribuinte sequer conferir os cálculos feitos pela Fiscalização, já que a fundamentação e a descrição constantes da autuação não coincidem com os critérios utilizados para a autuação, notadamente a alíquota aplicada pelo Fisco.

Portanto, no mínimo, os cálculos trazidos na autuação, além de absolutamente equivocados, geram insegurança, pois não conhece exatamente os critérios da autuação, o que implica em evidente violação à estrita legalidade que rege o direito tributário.

Consequentemente, resta evidente que o ato administrativo que instaurou o processo administrativo em comento, determinando a cobrança dos valores supostamente devidos a título de ICMS, não pode ser hábil a tornar tal crédito tributário líquido, certo e exigível, impondo-se o cancelamento da exigência em combate. Assim, caso não seja entendido que tal vício tem o condão de fulminar a autuação, pede que seja revisto o quanto da autuação, para fins de aplicação das alíquotas interestaduais, em lugar da interna.

Frisa, também, quanto ao equívoco na apuração da base de cálculo da entrada mais recente (infração 1), pois as operações de transferência interestadual são oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição). Sustenta a fiscalização que a base de cálculo do ICMS adotada pela defendente foi superior à prevista no incisos I do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96, exigindo, em função dessa acusação, o estorno do ICMS supostamente creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração do imposto devido.

Ocorre que a fiscalização, para fins de quantificação da exigência, elaborou demonstrativos de "ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA", tendo como premissa os aspectos contidos no citado detalhamento de fls 02 e 03, o que demonstra a necessidade do cancelamento do crédito tributário constituído no presente Auto de Infração.

Observa que, indevidamente, a Autoridade Fazendária considera como entrada mais recente, notas fiscais (conforme planilhas anexas) que dizem respeito à industrialização por encomenda. Disse que nessas notas fiscais estão apenas os custos da subcontratação para industrialização por encomenda. Logo, não pode ser considerada como a entrada mais recente, pois a entrada mais recente nos centros de distribuição se passa em tempo posterior, que é justamente a entrada das mercadorias nos centros de distribuição da empresa. Portanto, resta caracterizada que notas fiscais enumeradas na planilha anexa não dizem respeito à entrada mais recente, por conseguinte invalidando o lançamento efetuado. Transcreve o art. 13, I, § 4º, da LC nº 87/96, que foi invocado pela própria fiscalização.

Portanto, o dispositivo citado menciona claramente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, mas a fiscalização se utiliza de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada. Com efeito, a "*entrada mais recente da mercadoria*" é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, i.e., a entrada mais recente da mercadoria pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.

Assim, é evidente que o critério adotado pela r. fiscalização na determinação do valor da entrada mais recente para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações autuadas, não necessariamente corresponde, efetivamente, a esse valor, o que demonstra a falta de liquidez e certeza da autuação, impondo-se, de pronto, seu cancelamento.

Ressalta que o fisco sequer se preocupou em fazer um levantamento e uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem como quais seriam os valores efetivos dessas operações, o que leva à inegável constatação de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias.

Vislumbra cerceamento ao direito de defesa, pois se não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados pela fiscalização ao apurar o crédito tributário, logo a falta de informações acerca dos critérios e metodologias adotadas na apuração dos valores para determinação da base de cálculo do ICMS representa um vício de nulidade inerente ao trabalho fiscal, na medida em que priva o autuado de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi aplicada.

Registra que a "apuração do maior valor" das operações, tal como feito, pela r. fiscalização, implica em clara realização de procedimento de arbitramento fiscal, na medida é que esse valor médio jamais corresponderá ao valor efetivo das operações se analisadas individualmente. Nesse trilho afirma que sequer poderia ter lançado mão do arbitramento, previsto no artigo 148 do CTN, uma vez que, no que cuida dos créditos tributários em questão, ausente requisito indispensável do "processo regular", concluído previamente à sua constituição, facultando ao autuado a contestação dos valores arbitrados, com a consequente avaliação contraditória. Citou lecionamento de Carlos Mário Velloso (VELLOSO, Carlos Mário da Silva, O Arbitramento em Matéria Tributária, Revista de Direito Tributário nº 63, São Paulo: Editora Malheiros, 1997, p. 185), ponderações do Ilustre Souto Maior Borges (BORGES, José de Souto Maior. Tratado de Direito Tributário Brasileiro. Volume IV. Lançamento Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981, p. 389) e doutrina de Borges (BORGES, José de Souto Maior, op. cit., p. 389).

Portanto, o procedimento de arbitramento adotado para fins de determinação do "maior valor das operações" é nulo de pleno direito, visto que ausente o "processo regular", concluído previamente à constituição das respectivas exigências, por onde quer que se analise a demanda, melhor sorte não assiste razão ao fisco, restando consubstanciada que a exigência fiscal formalizada carece de liquidez e certeza, o que impõe a clara necessidade de seu cancelamento.

Reproduz o que dispõe o inciso II, § 4º, do artigo 13, da LC nº 87/96, no sentido de que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, que foram tão-somente produzidas (fabricadas) pelos respectivos

remetentes, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Registra que a intenção do legislador federal ao fixar regras para formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais foi de promover a repartição de receitas entre os Estados e o Distrito Federal, na exata medida em que o valor desse imposto pago na origem é passível de ser creditado pelo estabelecimento de destino, isto é, sempre que houvesse recolhimento a menor (base de cálculo abaixo do custo) pelo estabelecimento remetente, a diferença seria recolhida ao Estado de destino na posterior venda da mercadoria, com efetivo comprometimento na arrecadação da Unidade Federada de origem.

Entende também que os componentes considerados pelo autuado na estrutura de custo dos produtos recebidos por transferência estão em conformidade com a legislação vigente que regula tais operações, integrando, portanto, o conceito de custo, pois estão ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, ou seja, é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que o autuado viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização. Dessa forma, todos os custos nele incluídos e, dada a sua imprescindibilidade, devem ser entendidos como insumos, e considerados, como integrantes do preço de custo para a transferência das mercadorias, o que justifica o creditamento do imposto quando da entrada das mercadorias transferidas de outros Estados.

Nesta linha de raciocínio citou ensinamento do doutrinador Aliomar Baleeiro e interpreta que o conceito de insumo transcende a simples rubrica "matéria-prima", vindo a se observar como algo muito mais amplo, ou seja, todos os materiais indispensáveis ao processo produtivo e que são empregados ou consumidos, direta ou indiretamente, no respectivo processo, o que mostra o claro equívoco da fiscalização em desconsiderar e expurgar tais elementos computados pelo autuado, em especial energia e combustível, os quais em sua essência são verdadeira matéria-prima. Frisa que para não ter dúvidas sobre a regularidade dos créditos aproveitados pelo autuado, devem ser conferidas algumas das espécies de componentes do custo cujo crédito na aquisição foi glosado. Em relação à depreciação, que corresponde ao desgaste do bem pelo seu uso ou pelo tempo, e sua consequente desvalorização econômico-financeira, corresponde à perda parcial de seu valor ou preço, o que é regulado por normas fiscais específicas.

Esclarece que o ativo, objeto de depreciação é também imprescindível para o efetivo desenvolvimento da atividade fabril e comercial da defendente e, portanto, essencialmente integrante do custo das mercadorias, gerando direito à manutenção do seu crédito. Além disso, esses bens, independentemente de sua vida útil, têm importante função no processo produtivo e comercial, e estão efetivamente agregados na atividade-fim do contribuinte, a ponto de não se vislumbrar um negócio sem esse tipo de recurso. Assim, se esses bens se agregam ao produto, a depreciação deles deve ser asseguradamente considerada como custo da mercadoria, até mesmo em homenagem ao princípio estampado no artigo 59 do Código Civil Brasileiro, que diz que o acessório segue o principal, sendo que o mesmo ocorre com os valores a título de amortização. Por consequência, esse componente também deve ser agregado na base de cálculo do ICMS, quando da transferência interestadual das mercadorias finais.

Quanto aos itens de combustível e energia, os mesmos são empregados em máquinas, equipamentos e instrumentos utilizados no seu estabelecimento e configuram elementos indispensáveis ao processo de comercialização e produção. Já em relação às outras despesas, que podem ser fixas, semivariáveis e variáveis, gastos gerais de fabricação, incluem-se nestes conceitos os gastos da Defendente como bens diretamente relacionados ao seu produto final, consumidos diretamente no processo de desenvolvimento comercial, por isso, imprescindíveis para a elaboração e comercialização dos seus produtos.

Neste ponto, a defendente pede vênias para destacar que a base de cálculo, adotada no caso dos autos, encontra-se em estrita observância ao quanto determina a referida Fiscalização do Estado de São Paulo, por meio da Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, Estado de origem de alguns dos estabelecimentos remetentes das mercadorias.

Nesse sentido, e a teor do quanto demonstrado no entendimento da referida Fiscalização do Estado de São Paulo, claro e óbvio é o entendimento que os citados componentes incluem-se entre os insumos de produção ou, mais especificamente, entre as matérias-primas e produtos intermediários, base de cálculo do ICMS. Por fim, e considerando tudo o que foi acima demonstrado, não resta dúvida de que todos os componentes considerados pela defendente efetivamente integram a base de cálculo das mercadorias para fins de transferência interestadual, gerando direito ao crédito do imposto destacado, devendo-se cancelar o Auto de Infração gerreado para que nada lhe seja exigido a esse respeito.

Aborda que a par da ausência de informações que atestem com segurança a origem dos valores expurgados da base de cálculo, o que por si só demonstra a fragilidade e nulidade da peça acusatória, o autuado não conseguiu identificar, de forma precisa, o que seriam os valores glosados a títulos de outros custos, depreciação e outras despesas.

Ressalta que não pode a legislação estadual criar restrições à não-cumulatividade, devendo se curvar à lei complementar em razão da própria hierarquia das leis.

Outrossim, a CF/88 esgotou a equação da não-cumulatividade, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional. Nossa doutrina é unânime em tal posicionamento. A exemplo de Roque Carrazza, quando discorre sobre o princípio da não-cumulatividade (CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 88-89), além de outros doutrinadores que cita.

Acrescenta que se aprofundando um pouco mais no conceito de "crédito financeiro", tem-se que a legislação do ICMS foi aprimorada com relação ao texto anterior, inclusive se adaptando ao seu Paradigma alienígena - o IVA - que possibilita ao contribuinte o creditamento pleno e irrestrito do crédito do imposto anteriormente pago, para sua compensação com o imposto por ele devido. De fato, o atual texto Constitucional busca não onerar o produto com o ICMS pago nas operações anteriores, ou seja, não admite que o ICMS pago nas operações anteriores seja um "custo" do contribuinte, de sorte que, tal como ocorre com o IVA, à totalidade do imposto pago nas operações anteriores deve ser compensado na operação seguinte.

Levanta a questão sobre a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, pois frisa que o objetivo destas razões é corrigir eventuais distorções de interpretação dos Estados na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS) e especificamente no que tange à base de cálculo do referido imposto nas transferências interestaduais. O Decreto-lei nº. 834/69 estabelece em seu art. 2º, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos. Reproduz o art. 2º, §3º.

Insurge-se contra a multa aplicada de 60%, pois a norma acima mencionada, tal como ocorreu por exemplo com o Código tributário Nacional – CTN, foi recepcionada pela CF/88, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida. Nesse sentido, confira-se a regra contida no art. 34, § 5º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT.

Pede pelo cancelamento total do lançamento tributário.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 214 a 272, informam, logo no início, que o objetivo da autuação é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS, na hipótese de transferência de produtos em operações interestaduais entre filiais, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, no caso no Estado da Bahia, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Analisaram diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas

situações, assim, foi imperioso a colação do ordenamento jurídico iniciando pela CF, seguido a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Reproduz os arts. 155, §2º, XII e 146, II, alíneas “a” e “b”, dispõe que a lei complementar fixa a base de cálculo desta espécie tributária, sendo, de igual modo, o art. 146, III, “a”, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Em obediência ao contido na Carta Magna, a LC nº 87/96, no art. 13, § 4º, incisos I e II, que prescrevem a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, que deve corresponder ao valor da entrada mais recente (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Registram, ainda, que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar.

Em função da clareza da LC, portanto, a qualquer tipo de inteligência ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. Com isso, não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso II do parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96.

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

Neste contexto, se busca examinar, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, tendo a função de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC nº 87/96, o que se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS.

Lembram que constam no próprio corpo do Auto de Infração as informações completas da autuação.

Quanto à questão da preliminar de decadência, está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, i.e., nas jurisprudências administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Acrescentam, ainda, que o art. 150, § 4º, do CTN, prevê que *“Se a lei não fixar prazo à homologação, será elede 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”*. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utiliza a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, onde fixa 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 Regulamento do ICMS do Estado da Bahia - RICMS-BA).

Aduz que, assim, a homologação é tácita, prevista no art. 150, § 4º, do CTN, pois só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. Neste caso, 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 não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto ao mencionado erro na apuração do valor cobrado com a aplicação da alíquota interna (17%); e da impossibilidade jurídica de aplicação das multas, afirma que não o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS registrado na DMA e nos Livros de entrada e de Apuração do imposto, crédito este que foi registrado ou tomado pelo autuado ao utilizar a alíquota da unidade de origem, na forma dos demonstrativos de fls. 10/11, combinado com fls. 12/44. Para certificação dessa assertiva, basta verificar os itens de DÉBITO consignados no demonstrativo de fls 07/08. São os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 10/11, combinado com fls.12 a 444, sob o título de ESTORNO ICMS. Assim, a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 07/08 nada tem a ver com a que foi utilizada para a efetuação do estorno, portanto. Trata-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, que não prevê outra alíquota senão a de 17%.

No mérito, infração 1, consta no próprio Auto de Infração sob comento a descrição dos fatos ocorridos. Questionam que quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP), de acordo com os princípios básicos da contabilidade, o que deve ser efetivado? Na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. Feito isso, encontra-se o valor (líquido) sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado (na filial de SP) como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou do produto.

Isto posto, na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), o autuado teria que transferir a quantidade de produtos (como disse da filial de SP para uma unidade na BA) utilizando o valor referente à última entrada (em momento anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento). Nesse diapasão, vamos obter o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.

Ainda, quando for detectada mais de uma entrada na mesma data, adotou-se o maior valor, pois mais benéfico para o autuado, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS. Diante deste fato, podemos asseverar que o valor apurado por esta auditoria deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No entanto, a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Por fim, o que foi realizado na presente Auditoria? Efetuou-se o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na BC. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos Autuantes nesta Auditoria-Fiscal.

Assim sendo, por força e em consonância com reiteradas decisões do CONSEF/BA, a exemplo das transcritas logo a seguir, utilizam como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE CORRESPONDE À DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de MENOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a tributos recuperáveis) e incluiu-se o ICMS, à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), a exemplo das operações de SAÍDAS DO ESTADO DE ESPÍRITO SANTO destinadas a ENTRADAS em TRANSFERÊNCIAS NA FILIAL SITUADA NO ESTADO DA BAHIA, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos (vide índice acostado a este processo) e com o ITEM 11

do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques disponível em [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf) e com a doutrina predominante. Transcreveu o dispositivo.

Colacionam decisões do CONSEF sobre esta matéria (1ª JF: ACÓRDÃOS JF Nºs 0267-01/11, 0222-01/11, 0267-01/11, 0222-01/11 – 2ª JF: ACÓRDÃOS JF Nºs 0171-02/11, 0058-02/12, 0009-02/12, 0171-02/11 – 4ª JF: ACÓRDÃOS JF Nºs 0234-04/11, 0028-04/11 - 1ª CJF: ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/09).

Registram que o autuado foi beneficiado porque não foi feito o abatimento do PIS e do COFINS quando da apuração do VALOR correspondente à ENTRADA MAIS RECENTE OU DO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA, POIS OS AUTUANTES CONSIDERARAM APENAS O ICMS COMO TRIBUTO RECUPERÁVEL.

Na infração 2, a alegação de que teria o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de TODOS os elementos de custo de produção, pois os mesmos são imprescindíveis para se chegar ao produto final é equivocada. O sujeito passivo tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa CF e, ato contínuo, ao que prevê a LC do ICMS. Transcrevem o artigo 155, § 2º, XII, “i”, combinado com o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável.

Já a LC nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *“custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*, assim, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II, com isso, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldado na LC indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Na realização da auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, posto que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima). Assim, 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.

Em relação ao FRETE, esclarecem que a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas) e esse valor (despesa com FRETE-CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, sendo que não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar, pois não mais diz respeito a custo de produção e, sim, a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado. Reiteram com decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS - 2008/0279009-9) e RECURSO ESPECIAL (Nº 707.635 - RS - 2004/0171307-1).

Transcrevem trechos de juristas sobre o papel da lei complementar, *“tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal”*. Logo, não se justifica, por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, *“...sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação*



*equivalente e à segurança jurídica*”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes (RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008) e, segundo à decisão do STJ (RE 707635 – RS.) Caso contrário, teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo a CF/88 reservou para a LC a tarefa de fixação e de definição da base de cálculo do ICMS.

Inferem que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante LC, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais, sendo exatamente como leciona os citados doutrinadores, pois *“a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso”*.

Chamam a atenção de que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja matéria-prima, mão-de-obra; material secundário e acondicionamento, haja vista que a LC 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Nas questões das normas da ciência contábil (contabilidade de custos) ou de outros institutos de direito privado, o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, II) e que é de grande valia o trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo (FACULDADES INTEGRADAS DE ITACARÉ - SP (FAFIT – FACIT). Elementos Básicos do Custo Industrial. Disponível em: <[http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/apoio/apoio060820075859_696.doc)>. Acesso em: 20 ago. 2007) que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas: *“...**Matérias-primas-MP:** são os materiais principais e essenciais que entram em maior quantidade na fabricação do produto. A matéria-prima para uma indústria de móveis de madeira é a madeira; para uma indústria de confecções é o tecido; para uma indústria de massas alimentícias é a farinha; **Materiais secundários-MS:** são os materiais que entram em menor quantidade na fabricação do produto. Esses materiais são aplicados juntamente com a matéria-prima, complementando-a ou até mesmo dando o acabamento necessário ao produto. Os materiais secundários para uma indústria de móveis de madeira são: pregos, cola, verniz, dobradiças, fechos etc.; para uma indústria de confecções são: botões, zíperes, linha etc.; para uma indústria de massas alimentícias são: ovos, manteiga, fermento, açúcar etc.; **Materiais de embalagens:** são os materiais destinados a acondicionar ou embalar os produtos, antes que eles saiam da área de produção. Os materiais de embalagens, em uma indústria de móveis de madeira, podem ser caixas de papelão, que embalam os móveis desmontados; em uma indústria de confecções, caixas ou sacos plásticos; em uma indústria de massas alimentícias, caixas, sacos plásticos; **Mão-de-obra:** Compreende os gastos com o pessoal que trabalha na empresa, envolvendo salários, encargos sociais, refeições e estadias etc.; **Custos Indiretos de Fabricação:** Compreendem os demais gastos necessários para a fabricação dos produtos, como: aluguéis, energia elétrica, serviços de terceiros, manutenção da fábrica, depreciação, seguros diversos, material de limpeza, óleos e lubrificantes para as máquinas, pequenas peças para reposição, telefones e comunicações etc.”*.

Ressaltam que os materiais de produção mais importantes do processo de industrialização são as matérias-primas e os materiais de produção menos importantes, suplementares, auxiliares ou secundários são exatamente os materiais dito secundários. Assim, não se pode ignorar que a Ciência Contábil sempre relaciona mão-de-obra à “pessoal”, ao “homem”, e nunca à “máquina” e aos “equipamentos”. Transcrevem os ensinamentos do nobre Auditor Fiscal e Professor de Contabilidade de Custos, Dr. Creso Cotrim Coelho, com referência a mão-de-obra, como também Eliseu Martins (Contabilidade de Custos. 9ª ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 133-134).

Desse modo, nada justifica a alteração do conceito, pois segundo os autores o vínculo do vernáculo “mão-de-obra” ao homem, ao pessoal, ao operário, ao trabalhador, nada tendo a ver, portanto, com máquinas, equipamentos (ativo imobilizado) e respectivas depreciações como pretendeu, de forma equivocada, o legislador mineiro.

No que diz respeito a um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board) que é o frete por conta do destinatário e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor. A importância do estudo desta matéria reside no fato de que, em trabalho realizado pelo Fisco (não divulgado por força do sigilo fiscal), onde foi constatado que a maioria das empresas, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, faz a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria. Esse procedimento adotado pelas empresas não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Assim, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção.

Em conclusão, os elementos de custo formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 estão claramente identificados nesta planilha: “1) *matéria-prima (materiais de produção principais)*; 2) *materiais secundários (materiais de produção suplementares ou secundários)*; 3) *Acondicionamento (material de embalagem)*; e 4) *Mão-de-obra (direta e indireta)*”, que são os quatro elementos de custo de produção que, somados os seus valores, formaria a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados. Os demais componentes do custo de produção ficariam excluídos dessa base de cálculo por imposição taxativa da LC 87/96. Reproduzem a linha de raciocínio e consoante publicação no Diário Oficial da União (D.O.U.), o Segundo Conselho de Contribuintes da Secretaria da Receita Federal do Brasil no qual editou várias súmulas (nº 12): “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de **combustíveis e energia elétrica** uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de **matéria-prima ou produto intermediário***”.

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

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

Transcrevem a Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, onde se percebe que energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Já nas impropriedades em relação ao estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), recorreu ao magistério de Marcio Alexandre Freitas (Ob. cit.), pois o mesmo procura demonstrar as impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo e as palavras do Prof. Alexandre Freitas são suficientes para elucidar as incongruências da legislação de São Paulo.

Em relação à resposta da Consulta nº 056/2002 - Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, é consagrado o bom direito, prestigiando a própria higidez da norma, considerando que o ordenamento deve militar em desfavor dos jeitinhos, das fraudes e da burla, dando amparo ao próprio direito como aos integrantes da Sociedade, como afirma professor Celso Antonio Bandeira de Mello.

Citam e transcrevem julgados dos Conselhos de Contribuintes Federados (ACÓRDÃO CJF Nº 1794/00 – Bahia; CCRF/PR - PAF: 60891010 Acórdão93/2001 - 08/03/2001 – Paraná; Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais - Paraná / CCRF-PR; ACÓRDÃO CJF Nº 0409-11/03 – Bahia; ACÓRDÃO CJF Nº 0210-11/04 – Bahia; CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2000 - – Minas Gerais; ACÓRDÃO CJF Nº 0340-11/06 – Bahia) que decidiram pela taxatividade ou literalidade da lista ou dos elementos contidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Pouquíssimos tribunais estaduais apreciaram essa matéria. No Tribunal do Estado do Rio Grande do Sul foi tomada uma decisão pioneira, através do Processo nº 70002778157, em 06 de junho de 2007. Esse regramento do art. 9º do Convênio ICMS 66/88 foi repetido exatamente no art. 13, §4º e incisos da LC 87/96.

No STF (RE 361829/RJ; RE 91737/MG Ministro Antonio Neder, ao relatar o RE 79452/RS; Min. Marco Aurélio por ocasião do julgamento, pelo STF, da ADIn 2.588-1/DF, set/06), contata que as jurisprudências já firmaram entendimento no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculos dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas meramente exemplificativas, ou seja, o que está tratado em leis complementares são, sim, prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Nesse diapasão, a interpretação mais consentânea com a realidade posta, para se encontrar o sentido e o alcance da norma contida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, deve ser feita da mesma forma que foi adotada pelo STF – decisão supracitada -, i.e.:

*“a) Trata-se de definição contida na Lei Complementar e a legislação (lei, decreto etc.) não pode reduzir ou ampliar o que ali está nitidamente exposto;*

*b) Deve-se interpretar literalmente ou taxativamente. Se o legislador não quisesse restringir, colocaria um ponto após a expressão custo da mercadoria produzida;*

*c) Se o legislador da LC 87/96 não quisesse ser taxativo ou literal não incluiria a restrição constante da parte final do art. 13, § 4º, II: “assim entendida como”, referindo-se à base de cálculo;*

*d) Diz respeito a uma medida de política tributária: fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nestas operações de transferências interestaduais;*

*e) Para tanto, é de fundamental importância buscar e encontrar nas normas do direito tributário e do direito privado, em especial na Ciência Contábil/ Contabilidade de Custos, o conceito ou a definição de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento;*

*f) Em todas as pesquisas feitas no direito e na legislação tributária, bem como na Ciência Contábil (Contabilidade de custos), como visto anteriormente, não tem amparo para alocar as rubricas depreciação,*

*manutenção, energia (elétrica; térmica etc.); combustíveis, dentre outras, regra geral, em nenhum dos quatro elementos previstos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96.”*

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

Na questão da energia elétrica, é contabilizada como DESPESAS, em conta distinta de MATÉRIA-PRIMA, EMBALAGEM E MATERIAL SECUNDÁRIO. Assim sendo, também por esse motivo a mesma não pode integrar a BASE DE CÁLCULO prevista no art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Cita julgados do CONSEF (2ª CJF - ACÓRDÃO CJF Nº 0082-12/12; 4ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11; 5ª JJF - ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10).

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

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), o que por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

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

Pedem pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

De início aprecio as preliminares de nulidade trazidas na peça defensiva:

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

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

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

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja

comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o fisco teria até o dia 31/12/2012 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 03/07/2012, não se configurou a decadência.

Quanto ao princípio da legalidade, apontado como norteador do direito tributário, de fato, preconiza o art. 150, I CF/88 que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas aos contribuintes, é vedado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça. O presente auto de infração não infringe qualquer dispositivo legal tendo em vista que os artigos que servem de base para o enquadramento da infração em tela, estão fundamentados na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 7.014/96 que institui o ICMS no Estado da Bahia. Portanto, preservado o princípio invocado, bem como o contraditório e a ampla defesa, haja vista que o contribuinte foi intimado de todos os atos processuais, recebeu cópia de todos os demonstrativos (fls.13 a 27) e participou efetivamente da ação fiscal e desta instrução processual.

Quanto ao mencionado erro na apuração do valor cobrado com a aplicação da alíquota interna (17%); e da impossibilidade jurídica de aplicação das multas, como bem afirmaram os autuantes, foi utilizado como parâmetro para o estorno, o crédito do ICMS registrado na DMA e nos livros de Entrada e de Apuração do imposto, crédito este que foi registrado ou tomado pelo autuado ao utilizar a alíquota da unidade de origem, na forma dos demonstrativos de fls. 10/11, combinado com fls. 12/44. Para certificação dessa assertiva, os itens de DÉBITO consignados no demonstrativo de fls 07/0 são os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 10/11, combinado com fls.12 a 444, sob o título de ESTORNO ICMS. Assim, a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 07/08 nada tem a ver com a que foi utilizada para a efetuação do estorno, portanto. Trata-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, que não prevê outra alíquota senão a de 17%, mas que não influi nem modifica os valores do ICMS apurados nesta ação fiscal.

Ressalto que as multas aplicadas estão em consonância com a previsão da Lei nº 7.014/96, portanto amparadas pela estrita legalidade. Outrossim, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA), ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as arguições de nulidade, quanto ao mérito, na infração 1, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, mais vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico para o caso em lide.

Saliento que os autuantes não realizaram arbitramento da base de cálculo, mas consoante os demonstrativos anexados ao Auto de Infração, efetuaram o cálculo da diferença entre a base de

cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta, apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na BC. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal.

Portanto, foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE CORRESPONDE À DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, foi adotado o valor da entrada de MENOR valor, o que beneficiou o sujeito passivo. Para tanto, os autuantes retiraram o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a tributos recuperáveis) e incluíram o ICMS, à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos (vide índice acostado a este processo).

Deste modo, em decorrência de a autuação ter obedecido ao comando do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE CORRESPONDE À DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (BAHIA), julgo procedente a infração.

Saliento que este CONSEF assim tem se posicionado sobre a matéria, tais como nos Acórdãos, 1ª JF: ACÓRDÃOS JF N°s 0267-01/11, 0222-01/11, 0267-01/11, 0222-01/11 – 2ª JF: ACÓRDÃOS JF N°s 0171-02/11, 0058-02/12, 0009-02/12, 0171-02/11 – 4ª JF: ACÓRDÃOS JF N°s 0234-04/11, 0028-04/11 - 1ª CJF: ACÓRDÃO CJF N° 0144-11/09.

Fica mantida a infração 1 no valor originariamente exigido.

Quanto à infração 2, esta exige ICMS por utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;” Grifos nossos.*

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas as questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção,

considerados para se encontrar o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, ou seja, excluídas rubricas da base de cálculo parte integrante da matéria-prima, mão-de-obra, do material-secundário e do acondicionamento (rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ENERGIA ELÉTRICA, TÉRMICA, COMBUSTÍVEIS, DENTRE OUTRAS. Deste modo, os autuantes elaboraram o demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 30 a 44) e em meio eletrônico sendo considerado “*custo de produção fornecido pela empresa, exceto as rubricas “Depreciação”, “Manutenção” e outros cfe, demonstrativo anexo”*. Foi incluído o valor do ICMS, à alíquota de origem”, em outras palavras, foram excluídas as rubricas ref. a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO etc. (que não fazem parte dos elementos listados pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, II) e incluiu-se o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem.

A autuação foi feita com base na planilha de custo de produção apresentada pelo autuado (fls. 147/148), onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Desses, foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens. Aliás, todo o roteiro da presente autuação encontra-se expressamente descrito no corpo do próprio auto de infração e cujas cópias dos documentos que o ensejou foram entregues ao contribuinte, de acordo com AR de fl. 154.

Após a apuração do custo de produção unitário, foi confrontado com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal de transferência (fls. 51/57), determinando a diferença entre o valor previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e o que foi consignado a mais, de acordo com o demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito (fls. 30/44).

Inconformado com a autuação, o contribuinte questiona a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias, que se encontram relacionadas nos demonstrativos anexos. Comportando ainda o questionamento do sujeito passivo se a Lei Complementar invocada, ao tratar da matéria mantém descrição fechada (NÚMEROS CLÁUSUS) ou enumeração que pode ser acrescida, conforme entendimento da DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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

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

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

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

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

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais ou da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Deve-se também obediência à hierarquia das normas presentes no ordenamento jurídico, sem a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, art. 100, CTN, à semelhança da DN CAT-5/05, citada pelo autuado, em detrimento das leis superiores.

Ressalto que o levantamento fiscal se baseou em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foi indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa, centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos.

Também, como já exposto, não há como albergar a interpretação trazida pelo defendente de que o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, o art. 290, do RIR/99 encerra *tipos*, que comportam interpretação extensiva a fim de se determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida e que a partir da própria legislação tributária, tudo quanto fora computado pelo autuado como custo de sua produção – e irregularmente glosado pelo agente fiscal – encontra respaldo e legal, como, por exemplo, os **combustíveis** adquiridos para uso no maquinário de produção (inciso I); os **materiais e serviços de manutenção** contratados para recompor os desgastes sofridos pelas máquinas e utensílios consumidos no processo produtivo (inciso III); **aluguéis e arrendamentos** de máquinas vinculadas ao processo de produção (inciso III); as **depreciações** (inciso III) etc.

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

Deste modo, energia elétrica, combustíveis, material de manutenção, depreciação, frete (despesas de vendas) etc., segundo a clássica e a atual lição da Ciência Contábil, não podem ser inseridos nos elementos de custos mencionados no §4º, II, do art. 13 da LC 87/96.

Quanto ao princípio da não cumulatividade, a própria Lei Complementar 87/96, estabelece os critérios como a transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhe toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS/BA), e que deve ser cumprido pelo sujeito passivo.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia (RICMS), repetindo a Lei, trata a questão conforme os dispositivos a seguir mencionados:

*Art. 93 § 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*...*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo*



*superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;*

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

Saliento que em outros julgados sobre a mesma matéria, esta 4ª JJF do CONSEF/BA, sedimentou o entendimento de que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subseqüentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento fabricante, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, II. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA. Mantida a infração no valor original.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0021/12-0**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$299.338,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2012.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR