

A. I. N° - 206891.0046/13-1
AUTUADO - UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S.A. (SORVANE SORVETES)
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06.08.2015

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0128-04/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** 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. **b)** nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Revisão fiscal elaborada pelos autuantes reduz o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 02 de dezembro de 2013 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$206.337,21, bem como multa no percentual de 60%, pela constatação 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 a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos, constando da mesma a informação complementar dada pelos autuantes: "*trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. Operação com produtos industrializados pela própria Autuada*", no valor de R\$157.676,11, ocorrência constatada nos exercícios de 2008 e 2009.

INFRAÇÃO 2. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos, sendo informado na descrição dos fatos de que "*trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração. Operações de transferência interestadual com produtos adquiridos de terceiros*", no total de R\$48.661,10.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 134 a 154, onde argui em sua defesa, que não concorda com o mesmo, diante do fato de que, em que pese o zelo e empenho da fiscalização na defesa dos interesses da Fazenda Estadual, o Auto de Infração em tela não pode de forma alguma prevalecer, eis que, além de conter os vícios que a seguir serão apontados, a acusação fiscal por ele veiculada, analisada pelo seu mérito, se mostra totalmente improcedente, como demonstrará.

Fala ser cediço que o ICMS é tributo sujeito a “lançamento por homologação”, o qual atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, que apenas homologa expressa ou tacitamente o pagamento realizado pela empresa ou seu substituto tributário.

Por ser tributo sujeito ao “lançamento por homologação”, ter havido o pagamento antecipado, não ter ocorrido dolo fraude ou simulação no pagamento e nem notificação de fiscalização, entende que a regra de decadência do direito de lançar que deve ser utilizada é a prescrita no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), transrito.

Menciona ser este o recente entendimento adotado pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho, quando julgou caso idêntico ao aqui tratado, conforme se verifica no Acórdão nº 0171-02/2011 exarado no dia 07 de outubro de 2013, cujo trecho transcreve. Igualmente, cita estar consolidado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme decisões colacionadas.

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 a regra do artigo 150, § 4º, do CTN, e que no caso em comento, o crédito tributário apurado se refere aos períodos de 01.01.2008 a 31.12.2009. Ocorre que a notificação da Defendente aconteceu em 19.12.2013. Sendo assim, e adotando os fundamentos explicitados acima, observa que é evidente a decadência do direito do Fisco de constituir o crédito tributário referente aos meses de janeiro a novembro de 2008, tendo em vista que estes foram homologados tacitamente pela Fazenda.

Conclui que está demonstrada a decadência do direito do fisco de lançar de ofício qualquer diferença apurada, referente aos “fatos geradores” de janeiro a novembro de 2008, uma vez que a intimação do Auto de Infração somente ocorreu em 19.12.2013, devendo ser cancelada a exigência fiscal referente a estes períodos, nos termos expostos.

A seguir, menciona estar claro equívoco cometido pela fiscalização quanto à alíquota aplicada ao cálculo do valor do ICMS supostamente creditado a maior, diante do fato de que, na planilha trazida no próprio Auto de Infração, a Fiscalização aplica alíquota interna de 17% (dezessete por cento) sobre a base de cálculo que entende correta, aplicando ainda, sobre o valor resultante, 60% (sessenta por cento) a título de multa.

Assegura que tal critério de apuração não coincide com os objetivos do trabalho fiscal levado a cabo pela fiscalização, pois este pretende verificar a base de cálculo de operações interestaduais, cujas mercadorias são provenientes de estabelecimentos fabris e de centros de distribuição, e defende que se a autuação ora combatida versa sobre questionamento dos valores incluídos, como base de cálculo para o ICMS, nas transferências interestaduais praticadas pela Defendente, a reconstituição de tais valores deveria observar os critérios da operação questionada - transferência interestadual - sendo, assim, aplicada a alíquota de fato correspondente, de 7% ou 12% (de sete ou doze por cento) conforme o caso, trazendo exemplo a seu amparo.

Garante não restar dúvida 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, que igualmente transcreve.

Garante que 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.

Aduz que os cálculos trazidos na autuação, além de absolutamente equivocados, geram insegurança à empresa, que tem de defender-se sem conhecer exatamente os critérios da autuação que implicam em evidente violação à estrita legalidade que rege o direito tributário, bem como a administração pública, pois discricionariamente a autoridade fiscal encontra uma

base de cálculo e aplica a alíquota interna, mais gravosa, para lançamento do ICMS ao arrepião da legislação vigente.

Menciona o fato de, no corpo do Auto de Infração, serem utilizados valores como base de cálculo totalmente diferentes daqueles utilizados nas planilhas anexadas ao referido Auto de Infração, motivo pelo qual entende ficar demonstrado o vício no objeto do Auto de Infração em questão, e 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.

Alternativamente, solicita que seja revisto o quanto da autuação, para fins de aplicação das alíquotas interestaduais, em lugar da interna.

No tocante ao mérito da infração 1, menciona e transcreve o teor do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, a qual no seu § 4º, inciso II, prescreve 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.

Nesse sentido, ao revés do sustentado pela fiscalização, esclarece que os componentes considerados 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, e a partir daí envereda na contabilidade de custos, a fim de esclarecer como o custo da mercadoria é por ela assimilado.

Afirma que os componentes do custo considerados pela empresa estão ligados diretamente ao processo industrial e comercial dos produtos transferidos, ou seja, é inegável a indispensabilidade de tais componentes para que a Defendente viabilize sua atividade-fim representada por todo o processo de industrialização e, portanto, todos os custos nele incluídos.

Referidos componentes devem ser entendidos como insumos, ao seu entender, 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, mencionando Aliomar Baleiro e tecendo considerações acerca do conceito de insumo, afirmando que o mesmo 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, em especial energia e combustível, os quais em sua essência são verdadeira matéria-prima.

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

A seguir, aborda aspectos ligados à depreciação, assegurando 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, e que 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, mencionando ensinamento doutrinário.

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

Neste ponto, destaca que a base de cálculo adotada no caso dos autos se encontra em estrita observância ao quanto determina a 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, cujo teor, transcreve.

Assim, e a teor do quanto demonstrado no entendimento da Fiscalização do Estado de São Paulo, entende restar claro e óbvio o entendimento que os citados componentes se incluem entre os insumos de produção ou, mais especificamente, entre as matérias-primas e produtos intermediários, base de cálculo do ICMS.

Assegura não restar dúvida de que todos os componentes considerados pela empresa 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 para que nada lhe seja exigido a esse respeito.

Observa que a Autoridade Fazendária não entendeu os procedimentos adotados na determinação da base de cálculo aplicável às operações autuadas estavam de acordo com o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, e por conseguinte, resta evidente que a presente autuação ultrapassa os limites contidos nesses dispositivos, e nos demais pertinentes à base de cálculo do ICMS, para promover o "expurgo" de valores que, supostamente, integravam de maneira indevida a base de cálculo do imposto.

Alega que não consegue identificar, de forma precisa, o que seriam os valores glosados a títulos de outros custos, depreciação e outras despesas. Dessa forma, fica impossibilitada de atestar se os valores expurgados efetivamente se referem a essas rubricas ou mesmo se estariam corretos já que não há como saber, por exemplo, o que seriam os valores a título de "*outros custos e/ou outras despesas*", o fato é que nas operações autuadas não podem prevalecer os expurgos determinados pela fiscalização.

Segundo entende, a interpretação do dispositivo legal no artigo 13 da Lei Complementar, evidencia que as operações gravadas pelo ICMS, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, os "outros custos", "depreciação" e "outras despesas", integram a base de cálculo do ICMS.

Conclui, por fim, que o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, deve ser interpretado como um "valor de partida" para fins de determinação da base de cálculo em operações tais quais as autuadas, sendo certo que, em hipótese alguma, essa determinação de valor de partida implica em descumprimento aos preceitos básicos da determinação da base de cálculo do ICMS, qual seja, a exclusão dos itens previstos no artigo 13, inciso I e § 1º, da Lei Complementar nº 87/96.

Na infração 2, indica 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. 05, 06 e 07, e calculou o custo de transferência e respectivo estorno de crédito com base nas premissas nela externadas. Os argumentos expostos unicamente considerados, demonstram a necessidade do cancelamento do crédito tributário constituído no presente Auto de Infração, de acordo com sua visão.

Observa que, indevidamente, foram consideradas como entradas mais recentes, notas fiscais (conforme planilhas que anexa) que dizem respeito às mercadorias que entraram no estoque da empresa na data anterior à fiscalização, o que, ao seu ver, não pode ser considerada como a entrada mais recente, pois esta entrada mais recente nos centros de distribuição se passa em tempo posterior, que é justamente a entrada das mercadorias nestes centros, restando, pois, caracterizado que notas fiscais enumeradas na planilha anexa não dizem respeito à entrada mais recente, por conseguinte invalidando o lançamento efetuado.

Aduz que para a perfeita simetria de estoque dos seus diversos centros de distribuição (CD), a Defendente considera o custo médio de produção, ou seja, o valor da entrada no estoque do CD localizado na unidade Federada de origem, de dois meses antes da saída da mercadoria do estabelecimento do CD de origem.

Aponta divergência na formação de preço de transferência que o agente fazendário toma como base e aquele que a autuada utiliza, sendo, simplesmente questão de ordem meramente procedural, uma vez que o sistema por ela utilizado não comporta um lapso menor (-2 meses) para a formação do preço de transferência. Embora, já esteja em estudo uma forma especial a ser utilizada apenas para o Estado da Bahia, vez que é a única unidade da Federação que há essa situação por parte do Fisco com relação a esse tipo de operação por ela realizada.

Dessa forma, entende restar claro que observa o quanto determinado pela legislação do ICMS em vigor. Entretanto, considera o valor da entrada mais recente como sendo a entrada de dois meses antes da transferência, não devendo, portanto, ensejar qualquer autuação por parte deste Fisco, lembrando o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, que foi invocado pela própria fiscalização, cujo teor transcreve mais uma vez.

Disso, ao seu ver, decorre a clara falta de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a fiscalização se utiliza de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada, vez que a "entrada mais recente da mercadoria" é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, isto é, a entrada mais recente da mercadoria pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.

Entende evidente que 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 demonstra a falta de liquidez e certeza da autuação, impondo-se, de pronto, seu cancelamento, sendo imperioso que a fiscalização que se propõe a lavrar um Auto de Infração consignando esse tipo infraction, se digne, por outro lado, a adotar critérios que demonstrem efetivamente sua prática, no caso, buscando demonstrar cabalmente o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Observa que a fiscalização 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.

Além disso, acredita cristalina a falta de critérios da autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração que se combate, pois sequer demonstra com clareza a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS, pois ávida por alcançar recolhimento de tributos para manutenção dos cofres deste Estado, ignora que o ICMS considera como base de cálculo o valor da operação da circulação de mercadorias, o próprio montante do tributo além do custo da mercadoria acrescido

da margem de lucro, portanto, não é suficiente apenas retirar a suposta alíquota da entrada anterior!

Nesse sentido, entende impossível considerar válida a base de cálculo utilizada para apuração do ICMS, até mesmo porque, quando ocorreram várias entradas na mesma data, afirma a Autuante que foi apurado o maior valor dessas operações, contudo, mais uma vez não ventila nos autos a fórmula utilizada para esta apuração!

Tais omissões configuram, ainda, na sua ótica, nítido cerceamento ao direito de defesa, pois se não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados pela fiscalização ao apurar o crédito tributário, a impede exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional.

Ao analisar as razões da autuação na infração 2, diz perceber a completa ausência de qualquer ímpeto em interpretar a norma, chegando ao ponto de citar o Princípio da Legalidade Estrita como óbice a qualquer interpretação do artigo 13, § 4º, II (pág. 07) em favor da defendant, o que carece de fundamentação jurídica, tecendo comentários a respeito, de tal princípio, inclusive com citações doutrinárias.

A seguir, questiona o fato de ter a Fazenda Estadual elaborado demonstrativos, leiam-se planilhas, tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico, os quais estão anexados à peça acusatória. As fontes desses dados são os arquivos enviados para a Secretaria da Fazenda, e que, sem a necessidade de qualquer perícia contábil, nota facilmente inconsistências nas planilhas elaboradas pelo, que invalidam do trabalho fiscal realizado neste Auto de Infração, mencionando que na planilha denominada "*dem apuração vemr – valor da entrada mais recente – 2008 e 2009*", que lhe foi entregue quando da ciência do lançamento, são relacionados exatos 1290 (hum mil, duzentos e noventa) produtos, com os respectivos mês e ano de transferência, números das notas fiscais, descrição de produtos, entre outros dados pertinentes para a devida e correta autuação.

Ao analisar a referida planilha (que reproduz parcialmente), observa que a Nota Fiscal de nº 000123 se encontra com divergências de data e de produtos, quando comparadas com a nota fiscal original, cuja cópia anexa, e que tais divergências, inclusive, invalidam totalmente o trabalho fiscal realizado.

Indica que a quantidade de produtos que estão na planilha - que serviu de base para a autuação - é superior à quantidade de produtos descritos na nota fiscal, bem se percebe que os códigos dos produtos são diversos e se repetem. Tal fato dá a entender que foram inseridos mais produtos do que se deveriam, para se chegar ao valor do crédito tributário aqui lançado. Portanto, imprestável o trabalho fiscal realizado.

No outro ponto da planilha que serviu de base para a autuação fiscal, aponta que as datas de transferência são várias. Por conta disso, pergunta como seria possível, pelo fato de uma mesma nota fiscal estar sendo utilizada para enviar diversos produtos em dias diferentes, o que o leva à conclusão de ser totalmente descabida a autuação fiscal.

Para confirmar essa alegação, indica que na planilha apresentada, o produto enviado no mês de outubro, porém a nota fiscal foi emitida no mês de setembro. Ressalta, ainda, que as datas apresentadas como sendo as datas de transferência, divergem e muito umas das outras, pois visualiza que as transferências dos produtos de uma única nota fiscal se deram em diversos dias, mas precisamente entre os períodos de 11.09.2009 a 24.09.2009, o que o leva a arrematar que as datas das transferências das mercadorias constantes na Nota Fiscal nº 000123 deveriam coincidir, o que não ocorre neste caso.

Questiona se em apenas uma única nota fiscal com nove produtos, os autuantes não conseguiram fazer a exata correspondência entre produto, data de transferência e nota fiscal, como confiar em um trabalho que se sustenta em planilhas, que apenas uma nota fiscal, apresenta tantos erros, o que o leva à solicitar a realização de diligência, para melhor esclarecer a matéria.

Registra, a seguir, que a “apuração do maior valor” das operações, tal como feito, pela fiscalização, implica em clara realização de procedimento de arbitramento fiscal, na medida em que esse valor médio jamais corresponderá ao valor efetivo das operações se analisadas individualmente, e que a fiscalização sequer poderia ter lançado mão do arbitramento, previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional e no art. 18 da Lei Complementar nº 86/97, uma vez que, no que cuida dos créditos tributários em questão, ausente requisito indispensável do “processo regular”, concluído previamente à sua constituição, facultando à Defendente a contestação dos valores arbitrados, com a consequente avaliação contraditória.

A respeito da necessidade do "processo regular" nas hipóteses em que a fiscalização lança mão do arbitramento, transcreve ensinamento de Carlos Mário Velloso e Souto Maior Borges, para arrematar que o procedimento de arbitramento adotado nos presentes autos 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, e nesse diapasão, por onde quer que se analise a demanda, melhor sorte não assiste à autuação, restando consubstanciada que a exigência fiscal formalizada carece de liquidez e certeza, o que impõe a clara necessidade de seu cancelamento.

Passa, a seguir, a demonstrar que o entendimento exposto pela fiscalização, não merece prosperar sob diversos outros ângulos pelos quais se pode analisar a questão, impondo-se, desde já, a clara e inequívoca necessidade de cancelamento do Auto de Infração, vez que, como é sabido, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar a responsabilidade de disciplinar o regime de compensação do imposto.

Assevera que a Lei Complementar vigente que atualmente regula o ICMS no País, é a de nº 87/96 que, ao relacionar as situações em que o contribuinte estaria sujeito ao estorno do imposto em seu artigo 21, não menciona em momento algum uma limitação ao direito ao crédito do ICMS, como a pretendida pela fiscalização, a não ser em casos de isenção ou não tributação, transcrevendo o seu texto.

A seguir, envereda em discussão teórica acerca das "formas exonerativas exacionais" no sistema tributário brasileiro, para chegar à conclusão de que a Carta Magna esgotou a equação da não cumulatividade, não havendo espaço para reduções operadas pela legislação infraconstitucional, o que encontra amparo na doutrina, o que leva a transcrever trecho de ensinamento de Roque Carrazza, a respeito, assegurando que já haveria razão suficiente para garantir à empresa o direito de não efetuar o estorno do imposto tal qual pretendido pela fiscalização, em observância ao direito constitucionalmente garantido, vislumbrado através do princípio da não cumulatividade.

Logo, vislumbra que em face da não cumulatividade, não há de se impor interpretações restritivas, como pretende a fiscalização, exigindo, consequentemente, o estorno dos créditos tomados em razão da inclusão deste ou daquele item na composição do preço de transferência das mercadorias, ainda mais se for levada em conta a lisura dos seus procedimento, e que a característica principal do ICMS é a não cumulatividade, e sendo assim, o aproveitamento integral dos créditos oriundos das operações anteriores nada mais é do que o respeito e o cumprimento de um preceito constitucional devendo o mesmo ser obedecido sob qualquer forma, vez que não cabe ao Executivo, nem ao legislativo limitar referido princípio.

Defende que a lei infraconstitucional, e quanto menos a fiscalização, não pode alterar o comando constitucional para reduzir ou restringir o direito ao crédito, logo, é totalmente incabível a restrição do uso dos créditos a que tem direito, vez caber apenas à Constituição Federal conceder e vedar créditos, sendo inconstitucional a legislação infraconstitucional que retire, reduza, condicione ou exclua crédito de ICMS, e que, se assim o quisesse, o legislador constitucional, o teria feito expressamente como o fez nos casos de isenção e não incidência, transcrevendo mais uma vez, ensinamentos doutrinários a respeito.

princípio da não cumulatividade em seu sentido mais amplo e irrestrito, permitindo a manutenção e o crédito do ICMS sobre a totalidade dos produtos adquiridos, desde que o produto final seja normalmente tributado, sendo o único senão quanto à plena e total aplicação de tal princípio, no sentido de não se permitir a manutenção e o aproveitamento dos créditos gerados nas operações anteriores, caso o produto dela decorrente não sofra tributação, ante a não incidência ou isenção tributária.

Argumenta que o direito à manutenção e utilização do crédito do ICMS decorre do simples fato da entrada de mercadorias no estabelecimento do contribuinte, desde que suas operações subsequentes tenham tributação regular pelo imposto, ou seja, o crédito do ICMS não está vinculado à redução de base de cálculo, como quer fazer entender a fiscalização, mas sim à tributação das operações, e a tributação é normal.

Discorre a seguir sobre "crédito financeiro", pelo objetivo constitucional de não onerar o produto com o ICMS pago nas operações anteriores, e a busca do atual texto constitucional em "neutralizar" os efeitos do ICMS para os contribuintes intermediários, que fabricam e manipulam o bem antes de seu consumo pelo efetivo consumidor final, alvo desse tributo.

Conclui que, pelo atual sistema constitucional, o princípio da não cumulatividade do ICMS segue o conceito de "crédito financeiro", pelo qual todo o tipo de entrada no estabelecimento do contribuinte lhe gerará direito ao crédito do respectivo imposto destacado no documento fiscal, cujo "quantum" poderá ser compensado com o ICMS gerado nas operações subsequentes, e a legislação construída sob a égide da Constituição atual não pode valer-se dos mesmos critérios anteriormente adotados. Isso porque, como já amplamente debatido, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu que os contribuintes gozem do direito de creditar-se e compensar ICMS em todos os casos em que a operação for tributada pelo Imposto.

Aventa que se o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações antecedentes for minimamente reduzido pela lei, esta estará evadida de inconstitucionalidade. Essa é a única interpretação juridicamente admissível num sistema tributário caracterizado pela rigidez e cuja estrutura foi integralmente definida em nível constitucional, e nesse contexto, sob pena de violação frontal ao princípio da não cumulatividade constitucionalmente garantido, deve ser decretada a improcedência do Auto de Infração em combate.

Objetivando corrigir eventuais distorções de interpretação dos Estados na aplicação da legislação relacionada com o ICM (atual ICMS) e especificamente no que tange à base de cálculo do referido imposto nas transferências interestaduais, o Decreto-Lei nº 834/69 estabelece em seu art. 2º, que fica vedada a aplicação de qualquer penalidade por diferença de imposto incidente nas transferências interestaduais, desde que o estabelecimento remetente tenha efetivamente pago o tributo ao Estado de origem, como é o caso dos autos.

Com efeito, a norma acima mencionada estabelece que no caso de transferência interestadual de mercadorias, o pagamento do valor do ICMS ao Estado de origem ou ao de destino, exclui a aplicação de penalidade, conforme transcrição.

Portanto, ainda que tivesse adotado base de cálculo do ICMS (antigo ICM) superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado, mas não demonstrado pela Fiscalização, jamais poderia ter sido aplicada a multa de 60%, pois a norma acima mencionada, tal como ocorreu por exemplo com o Código tributário Nacional – CTN, foi recepcionada pela Constituição Federal de 1.988, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida.

Nesse sentido, invoca a regra contida no artigo 34, § 5º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, ao amparo de seu pleito, entendendo que o mesmo possui caráter de Lei Complementar, e que a Lei Complementar nº 87/96 editada com intuito de fixar novas disciplinas relacionadas com o ICMS, não tratou da matéria contida no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69,

situação que ratifica o entendimento de que as regras contidas nessa norma continuam em pleno vigor e em plena harmonia com o sistema tributário atualmente vigente.

Assim, considerando que tal regra não foi revogada, a qual, ao contrário, continua vigente, deve ser cancelada a multa consignada no Auto de Infração, pois ainda que tivesse utilizado base de cálculo do ICMS superior à legalmente prevista, conforme afirmado, mas não demonstrado pela Fiscalização, estaria vedada a aplicação de qualquer penalidade.

Finaliza, reiterando os pedidos de decadência, nulidade e improcedência expostos ao longo da defesa apresentada.

Informação fiscal prestada às fls. 175 a 234 por uma das autuantes esclarece, inicialmente, que Autos de Infração idênticos ao ora analisados foram objeto de pagamento, por parte da Autuada, na última anistia ocorrida ano de 2013, conforme indica.

Pontua ser o objetivo da informação fiscal procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, entende imprescindível analisar as 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.

Transcreve o teor do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "i", complementando-o com o texto da Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I e II, o qual 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).

Do texto exposto, conclui que a Lei Complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações, no que foi seguida pela legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I e II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano em seu artigo 56, inciso V, letras "a" e "b") traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no artigo 13, § 4º, I e II da Lei Complementar 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.

A importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Registra que a autuação tem amparo nas decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e em Instrução Normativa, transcritas, repetindo o teor da descrição contida no lançamento, além de decisão do Supremo Tribunal Federal, e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, sobre a matéria, além de parecer da procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da Procuradoria Fiscal (processo PGE/2011405993-0) para amparar a cobrança efetuada na infração 1.

Já para a infração 2, aborda a sua base de cálculo, indicando que para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Indica que o resultado da Auditoria Fiscal-contábil implicou na presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico, isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa, transcrevendo, ainda, diversas decisões deste órgão.

Argumenta ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o artigo 56, V, "a", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que por sua vez está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais (maior que o devido) nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com o consequente destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Igualmente traz à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe, no endereço (http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf) para também dar respaldo ao trabalho ora efetuado, transcrevendo o teor do mesmo.

Destaca a Instrução Normativa sobre a interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no Código Tributário Nacional (CTN), indicando que a mesma interpreta como deve ser compreendido o conceito de valor correspondente à entrada mais recente. Como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma, transcrevendo o seu inteiro teor, para assegurar que a presente Autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada Instrução Normativa.

Também trazer à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui se incluindo a referida Instrução Normativa, especialmente os artigos 100, 106, inciso I e 96 de tal dispositivo legal, e o entendimento de que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Menciona, ainda, o teor do artigo 167, inciso III do RPAF/99, igualmente transcrito, como base para a elaboração do trabalho ora discutido.

De igual forma, registra e ressalta que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, e quanto à preliminar de decadência, indica que está por demais pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, ou seja, na jurisprudência administrativa baiana, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no artigo 173, inciso I do CTN, bem como o artigo 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, Lei nº 3.956/81 prescreve:

Nesse sentido, ao seu ver, a homologação tácita, prevista no artigo 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 artigo 150, § 4º, do CTN.

Reporta-se ao fato de, no PAF nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “*prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador*”, além de transcrever outras decisões do CONSEF a respeito, para rejeitar a preliminar.

Quanto ao mérito, com relação ao erro na alíquota, argumenta não ter 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 pela Autuada ao utilizar a alíquota da unidade de origem (7% ou 12%), na forma dos demonstrativos de fls. 17/66.

Para certificação de sua assertiva, indica que basta verificar os itens de débito consignados no demonstrativo de fls. 08/09 são os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 11/12, combinado com fls. 17 a 66, sob o título de estorno ICMS, e que a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 08 a 12 nada tem a ver com a que foi utilizada para a efetuação do estorno, vez tratar-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não prevê outra alíquota senão a de 17%.

Para a infração 01, diante da alegação da autuada 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, argumenta que a mesma, primeiramente, tem que obedecer à previsão expressamente contida na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, especialmente nos artigos 146 e 155.

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

Explana que, como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II. Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Assim sendo, 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, concluindo que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além daqueles já elencados).

Posiciona-se no sentido de 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. Ainda, com relação ao frete é bom esclarecer que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Indica que tal valor (despesa com frete CIF), quando incluído na base de cálculo objeto das transferências, também foi expurgado, i.e., não foi considerado para fazer parte da base de cálculo prevista no multicitado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, pois não mais diz respeito a custo de produção e sim a uma despesa operacional para a realização da operação de transferência do produto já fabricado, reiterando o que já decidiu o STJ, colacionando artigo a respeito, bem como ensinamento doutrinário.

Afirma que , retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional.

Faz, a seguir, uma dissertação acerca da definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, trazendo a transcrição de artigos do CTN, e mais ensinamentos doutrinários, para concluir que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Infere, portanto, que se o direito tributário, através da Lei Complementar nº 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, 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, e que 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.

Traz, ainda, interpretação de diversos mestres do direito, a respeito do teor do artigo 110 do CTN, concluindo que segundo tal linha de pensamento, é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (Lei Complementar nº 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

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

Trata, a seguir, das normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, transcrevendo trabalho acadêmico que define os elementos do custo de produção insertos na Lei Complementar nº 87/96, para assegurar que segundo tal definição, a diferença entre “matéria-prima” (MP) e “material secundário” (MS) é que a primeira (MP) é mais importante porque entra em maior quantidade no processo produtivo, enquanto que o segundo (MS) entra em menor quantidade no processo produtivo, e que aqui, registrou-se a definição de “matéria-prima” e a equiparou a “material direto”, dizendo que representa todo o material incorporado ao produto. Nesse contexto, inseriu a “embalagem” e o “material secundário” na própria conceituação de “matéria-prima” ou “material direto”.

Reitera 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.

Aborda, item a item, como depreciação, frete, energia elétrica, etc., os diversos componentes do custo da autuada, fazendo a inteira transcrição, pelo seu poder de síntese, da Consulta nº 090 respondida pelo Fisco Paranaense, a respeito da matéria, para asseverar 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 Lei Complementar nº 87/96.

Menciona, igualmente, impropriedades contidas na legislação do Estado de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005), mencionada pela Impugnante, reportando-se ao fato de que esse entendimento, agora específico para o ICMS, também foi avalizado pelo STJ, consoante Acórdão transcrita no corpo do Auto de Infração, acrescentando decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia sobre a questão da energia elétrica e da depreciação na formação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual, registrando, mais uma vez, que os livros Razão e Diário da Autuada constam a contabilização da energia elétrica como despesa e não como matéria-prima ou material secundário. Ainda, reforçando este entendimento, a própria Autuada, ao apresentar as planilhas de custo (fls. 79 a 91), indica as rubricas mat. prima, mat. sec., embalagem e mão de obra e mais depreciação e energia (“utilities”). Ou seja, por serem despesas as rubricas energia (“utilities”) e depreciação não podem e não foram incluídas pela Autuada nas rubricas matéria prima e material secundário quando da formação dos custos de produção. O mesmo pode ser dito quando elaborou a Ficha 04A da DIPJ entregue à RFB, pois esta diz respeito ao custo dos produtos vendidos e classifica a energia no item “outros custos”.

Reitera o seguinte aspecto que entende ser relevante frente a discussão: para ser possível que as rubrica energia elétrica e depreciação sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, as mesmas teriam que ser enquadradas, pela ciência contábil (visto que a Lei Complementar não o fez) como sendo matéria-prima ou como material secundário (dois dos quatro elementos listados no dispositivo acima mencionado), e que independentemente da imprescindibilidade da energia elétrica e da depreciação (máquinas e equipamentos) ou de qualquer outro elemento que os substituam no processo produtivo, faz-se necessário, para que eles possam ser objeto de creditamento, que os mesmos sejam parte integrante da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96.

Por fim, para que isso ocorra, esse componente precisa ser considerado pelas normas contábeis, como matéria-prima ou como material secundário, e que pelas pesquisas realizadas junto ao CRC, Portais de Contabilidade, Livros, artigos da área, decisões judiciais, decisões do Conselho de Contribuintes da RFB etc., não é possível enquadrar a energia elétrica e depreciação, no caso ora em apreciação, como matéria prima ou material secundário.

Observa que a autuação, também para esta infração, obedeceu literalmente ao contido na Instrução Normativa atrás mencionada, analisando, mais uma vez, os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN, para mais uma vez reafirmar que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto, e que como a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Quanto a alegação de valores indevidamente apurados, de equívocos e de erros na apuração do valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, fala 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, assim 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, ao passo que na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), a Autuada 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).

Indica 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, e quando for detectada mais de uma entrada na mesma data, informa que adotou o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Diante deste fato, assevera que o valor apurado pela 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 Lei Complementar nº 87/96.

Esclarece que na 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 base de cálculo. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos Autuantes nesta Auditoria-Fiscal, sendo tal procedimento aquele determinado pela norma contábil e doutrina mencionadas.

Assegura que a base utilizada como fundamento para a lavratura desta infração foi o disposto no artigo 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 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 e com pronunciamento técnico do CPC. Colaciona ao seu amparo, decisão do CONSEF sobre esta matéria.

Quanto ao alegado erro na apuração da infração 02, esclarece os dados constantes do "*DEM APURAÇÃO VEMR – VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE – 2008 E 2009*" informa que o campo "Data" se refere a data de transferência de determinado produto. Assim sendo, tomando a Nota Fiscal nº 00123 como exemplo utilizado, observa o que ocorreu:

Empregando, como exemplo, o produto com o código nº 190966 (CARTE DOR ZERO% POTE FRAMBOESA 4X900ML) transferido para Bahia em 18/9/2009 (Nota Fiscal nº 002511), 21/9/2009 (Nota Fiscal nº 003276) e 20/10/2009 (Nota Fiscal nº 009905), verifica-se que esse produto de código nº 190966 constante da Nota Fiscal nº 000123 corresponde ao valor da última entrada na unidade federada de origem, em data anterior à transferência interestadual para a Bahia. Como a data da nota fiscal, conforme arquivo do SINTEGRA entregue pelo Contribuinte e anexado ao processo, é de 09/9/2009, ela pode ser contemplada para as três datas de transferência do referido produto em 18/9/2009, 21/9/2009 e 20/10/2009, pois foi a entrada mais recente para as três operações de transferência interestadual, e nesse sentido, nada de errado existe nos trabalhos realizados pelos Autuantes.

Conclui, questionando se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira constitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

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

Lembra que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS, mencionando trecho doutrinário de Aliomar Baleeiro e lição de Gilmar Mendes.

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

Com esse que foi exaustivamente demonstrado, traz à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na Lei Complementar nº 87/96, não seria legítima, portanto, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Traz ensinamento de Hans Kelsen.

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

Reafirma que o legislador adotou um comando bastante específico, qual seja o da não admissão de nenhum outro tipo ou elemento de custo de produção além dos elencados no dispositivo legal, i.e., matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, e que os gastos com os demais elementos de custo de produção, tais como manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível etc., podem e devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando ou possibilitando, como mencionado alhures, o subsequente estorno (em auditoria ou fiscalização) do respectivo crédito fiscal que foi tomado indevidamente pelo estabelecimento destinatário das mercadorias.

Entende patente que o não cumprimento do regramento expresso na referida Lei Complementar nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), e que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I e II da Lei Complementar nº 87/96 conduz inequivocamente 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.

Por tais razões, entende que o lançamento deva ser julgado procedente, não se acatando a alegação defensiva.

O feito foi devidamente instruído, e pautado para julgamento (fl. 238), oportunidade na qual a autuada protocolou em 21/03/2014 documento no qual solicita a juntada de planilha que comprovaria os equívocos alegados que teriam sido cometidos na infração 1, relativamente ao produto de código nº 14960 (fls. 241 a 245), o que motivou a conversão do feito em diligência, na assentada do julgamento, a fim de que fossem adotas as seguintes providências (fls. 247 e 248):

- a) Intimar a autuada a apresentar demonstrativo com todos os equívocos que entenda estar presente no Auto de Infração em tela e em seus anexos.
- b) De posse de tal documento, a análise por parte dos autuantes, e sendo o caso, pertinentes os equívocos apontados pela empresa autuada, efetuassem as devidas correções nos levantamentos que sustentam a autuação, elaborando novos demonstrativos de débito.

Intimada, a autuada comparece ao processo (fls. 259 a 262), onde, após repisar argumentos defensivos, aponta, para a infração 1, a existência de discrepâncias, de acordo com planilha que elabora. Para a infração 2, indica equívocos relativos aos produtos de códigos nºs 67756, 67758 e 189771, solicitando a improcedência do lançamento.

Em nova intervenção, diante do fato de ter recebido nova intimação, a autuada retorna ao processo, para informar às fls. 273 a 276, que já havia apontado os equívocos que entendia macularem o lançamento, de acordo com resposta a intimação datada de 22/04/2014, e que não cabe à autuada corrigir as falhas do lançamento, o que ao seu ver, se constituiria numa inversão das normas regulamentares que menciona, especialmente os artigos 148 e 150 do RPAF/99.

Cientificados de tal manifestação, os autuantes, às fls. 279 a 282, em relação à infração 1, assim se posicionam: "*ressalte-se que foi utilizado o custo de produção do mês anterior ao da saída em transferência, da mesma forma que foi feito para os 15 (quinze) Autos de Infração listados acima, como pode ser verificado para o produto com código nº 99886 (fls. 260, verso), onde a empresa apresenta o custo do mês de junho (06) para uma transferência ocorrida no próprio mês de junho (06). Já auditoria tomou como referência o custo do mês anterior (maio de 2009) para as operações de transferências ocorridas no mês de junho de 2009. Daí a diferença apontada às fls. 260, verso, conforme planilhas de abertura de custos anexadas às fls. 14 e ora reproduzida e colocada aos autos para o produzido código nº 99886, a título de exemplo*".

Já para a infração 2, informam que "*fizemos novo demonstrativo - ora anexado tanto em meio eletrônico (integralidade) como em meio físico (amostragem) - considerando todas as hipóteses de transferência, sem exclusão de nenhum CFOP, pois no trabalho original somente eram considerados os CFOP's com características de compra de mercadorias e excluídos os demais. Assim sendo, o valor do débito foi reduzido de R\$48.661,10 para R\$48.175,34*".

Acostam demonstrativos de fls. 283 a 288 relativo aos cálculos refeitos.

Intimada, a autuada retorna ao feito, para (fls. 309 a 316), manifestando-se nos seguintes termos, após breve histórico do lançamento:

"Logo, interpretando-se a contrario sensu o enunciado acima transscrito, chega-se à conclusão de que deve ser anulado, de pronto, o Auto de Infração que 1) não observar estritamente a legislação fiscal, 2) que contenha erros substanciais que, 3) impossibilitem saber o montante do débito, a 4) infração cometida e o sujeito passivo.

Este dispositivo deve ser interpretado como um freio ao arbítrio da fiscalização, uma vez que deixa claro que somente informações incorretas ou omissões podem ser retificadas. Cálculos e alterações do quantum da infração não podendo, em hipótese alguma, ser alvo de retificação, conforme estabelecido pelos arts. 18, § 1 e 156 do RPAF.

Na resposta fornecida a este ponto, os autuantes alegam que “foi utilizado o custo de produção do mês anterior ao da saída em transferência, da mesma forma que foi feito para os 15 (quize) Autos de Infração listados acima, como pode ser verificado para o produto com código nº 99886 (fls. 260, verso), onde a empresa apresenta o custo do mês de junho (06) para uma transferência ocorrida no próprio mês de junho (06). Já auditoria tomou como referência o custo do mês anterior (maio de 2009) para as operações de transferências ocorridas no mês de junho de 2009. Daí a diferença apontada às fls. 260, verso, conforme planilhas de abertura de custos anexadas às fls. 14 e ora reproduzida e colocada aos autos para o produzido código nº 99886, a título de exemplo.” (sic) (grifo nosso)

Conforme já explicitado na defesa, os autuantes valeram-se de métodos não previstos na legislação para embasar a presente autuação”.

Após transcrever o artigo 13, § 4º, II, da Lei nº 87/96, continua:

“Ocorre que os autuantes fizeram afirmações vagas, sem demonstrar cabalmente que utilizou o custo da mercadoria produzida no mês anterior. Somado a esse fato, verifica-se que os autuantes utilizaram diversos meses de apuração do custo da mercadoria produzida.

Outrossim, vale observar que os equívocos apontados por essa autuante foram observados dentro da própria planilha elaborada pelos autuantes. Diversamente do quanto afirmado na resposta, esta autuante apenas auditou as planilhas elaboradas pelos peritos.

É cediço que a base do Direito Tributário está fundada no Princípio da Vinculabilidade da Tributação, este princípio rege todos os atos da administração pública, principalmente “aqueles que dizem mais de perto aos fins últimos da pretensão tributária”.

O referido princípio encontra seu reflexo no art. 3º do Código Tributário Nacional, quando diz que:”

Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Claro está que a atividade fiscalizadora reproduzida neste AIIM não é, nem mesmo de longe, plenamente vinculada, uma vez que usa de método não previsto na legislação e muito menos aponta em qual dispositivo encontra guarida o procedimento narrado de valer-se do preço de um mês antes à produção.

Ante ao tudo quanto exposto e à própria resposta dos autuantes, melhor sorte não espera por esse Auto de Infração que não seja a nulidade total.

Com relação à infração 2 alegam que confeccionaram um “novo demonstrativo - ora anexado tanto em meio eletrônico (integralidade) como em meio físico (amostragem) – considerando todas as hipóteses de transferência, sem exclusão de nenhum CFOP, pois no trabalho original somente eram considerados os CFOP com características de compra de mercadorias e excluídos os demais, Assim sendo, o valor do débito foi reduzido de R\$48.661,10 para R\$48.175,34”. (sic)

Entretanto, embora aleguem que um novo demonstrativo fora confeccionado, as inconsistências permanecem.

Para que esta manifestação não fique do tamanho de uma resma de papel ofício, seguem singelas 2 (duas) páginas dos equívocos desta autuação como exemplo.

Vale reprimir quais são esses equívocos. Vejamos.

Para a devida apuração do valor da entrada mais recente, o Agente Fiscal deve verificar qual foi, precisamente, a entrada mais recente das mercadorias transferidas em operação interestadual, ou seja, aquela imediatamente anterior à saída da mercadoria para o estabelecimento atacadista da Defendente situado no Estado da Bahia. Qualquer procedimento diverso deste será ilegal e nulo.

De acordo com a regra contida no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Assim, em auditoria realizada na planilha denominada “DEM Apuração Valor da Entrada Mais Recente 2008 a 2009” que, frise-se, embasou o trabalho de autuação fiscal, foram encontradas diversas inconsistências que têm o condão de anular o PAF em comento.

As planilhas abaixo são reproduções parciais do novo demonstrativo elaborado. O campo “data” reproduz a data que a mercadoria saiu do CD de origem para o estabelecimento localizado nesse estado, e o campo “Data VEMR”, refere-se à data que foi apurado o valor da entrada mais recente. Inicialmente, nos aterremos somente a esses dois campos.

A título de exemplo, nas datas 10.01.2009 e 22.01.2009 ocorreram transferências do produto (148080) para esse Estado, sendo que os valores apurados como entradas mais recentes foram os praticados na data de

24.12.2008. Ou seja, notas fiscais de entrada mais recente (10.01.2009) do produto foram completamente desconsideradas".

Apensa planilhas relativas aos produtos de códigos n^{os} 148080, 1152014 – 1152004, 191664, 1152003 - 1152001, 1152001 – 1152002, 1152006 - 1152008 e 208133.

E termina: "Por fim, mas não menos importante, há que se ressaltar que não foi fornecida a essa apelante qualquer planilha que informasse qual foi o VEMR utilizado. As planilhas que seguiram em mídia digital continham apenas planilhas no formato pdf. que não informam qual o VEMR, apenas as datas das notas fiscais tomadas para tanto.

Entretanto, isso não impossibilitou que essa Peticionante identificasse os mesmos equívocos apontados anteriormente.

Diante de todo o exposto e demonstrado, evidenciada a total falta de fundamento da acusação fiscal, a Defendente, confiante no criterioso julgamento e no elevado saber jurídico do ilustre Conselheiro Relator, espera e requer, com base no art. 18, § 1º do RPAF:

- a) Seja declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza conforme sobejamente demonstrado na presente manifestação, assim como na defesa complementar e na defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal;
- b) no mérito seja TOTALMENTE CANCELADO O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO, para que nada lhe seja exigido à título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente;".

Mais uma vez encaminhado aos autuantes, estes, à fl. 321, informam que "As afirmações produzidas pela Autuada (fls. 309 a 316) não trazem nada de novo e não merecem prosperar os seus argumentos defensivos, visto que o produto da Diligência (fls. 279/305) está perfeitamente correto".

Na assentada do julgamento, o patrono da autuada compareceu, realizando sustentação oral, ratificando o teor das manifestações anteriores, e solicitando a realização de diligência, rejeitada por unanimidade.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma duas infrações arroladas pela fiscalização: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos, sendo que na infração 1, tais transferências oriundas de estabelecimentos industriais, e na infração 2, tratam-se de transferências de produtos adquiridos de terceiros.

Analisando as questões preliminares, trazidas em sede de defesa, especialmente aquela que diz respeito a decadência, impede afirmar-se que a decadência cessa o direito de constituir o crédito através do ato administrativo do lançamento. O crédito tributário perde o seu conceito abstrato somente quando a autoridade administrativa formaliza o direito a esse crédito através da emissão do lançamento. Procedida tal formalização do lançamento com a devida ciência ao sujeito passivo do mesmo, não se fala mais de decadência, pois o direito de constituir o crédito já foi feito e notificado.

Verificado o nascimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador, é imperioso à administração, a realização de um ato que a individualize, caracterizando o fato e a identificação da matéria tributável, indicando o sujeito passivo vinculado à relação jurídica valorando a prestação pecuniária, mediante procedimento administrativo regular. Tal ato representa-se pelo lançamento tributário, consoante definido pelo Código Tributário Nacional (CTN), artigo 142:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato

gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

Na definição de Eduardo de Moraes Sabbag (Elementos do Direito. Direito Tributário. 8ª edição, São Paulo, Premier Máxima, 2007, página 214), “é ato documental de cobrança, por meio do qual se declara a obrigação tributária nascida do fato gerador”.

O CTN elenca três espécies de lançamento, que são: o lançamento por declaração, o lançamento de ofício e o lançamento por homologação. A nós interessarão apenas estes dois últimos.

Fala-se em lançamento de ofício quando o próprio Fisco, de posse das informações necessárias para efetuar o lançamento, o faz por si, sem qualquer contribuição por parte do contribuinte. Já no lançamento por homologação ocorre nos casos em que a lei determina o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, na época em que nasce o fato gerador. Esse pagamento é feito antes de constituído o crédito pelo sujeito ativo, isto é, ainda não há lançamento, mas o sujeito passivo se antecipa e recolhe o valor do tributo com base nos critérios (base de cálculo, alíquota etc.) estabelecidos na lei respectiva. A Fazenda Pública tem o direito de, posteriormente, verificar se aquele pagamento correspondeu à verdade.

Observe-se que o lançamento, na forma do artigo 142 do CTN, 1ª parte, é ato privativo da autoridade administrativa. Logo, se vislumbra a necessidade de haver ulterior homologação pelo Fisco no lançamento por homologação, a despeito da conduta do contribuinte ser essencial na modalidade em tela.

Aparentemente, o lançamento por homologação seria aquele realizado pelo contribuinte, tendo em vista que ele próprio noticia o fato gerador que praticou, quantifica o valor devido e o recolhe ao erário. Todavia, em harmonia com o artigo 142 do CTN acima mencionado, entendo que o lançamento, nessa modalidade, somente se aperfeiçoa com a homologação do Fisco, uma vez que é competência privativa deste.

Assim, a partir da ocorrência do fato gerador, a autoridade tributária disporia de cinco anos para conferir o procedimento prévio realizado pelo sujeito passivo no lançamento por homologação. Caso isso não ocorra, afigura-se a homologação tácita, e, consequentemente, extinção da obrigação tributária, condicionada ao regular e total recolhimento do tributo.

Contudo, nesse procedimento de verificação dos dados apresentados pelo sujeito passivo, pode ocorrer de o Fisco entender que houve omissões ou inexatidões, em ordem a concluir que o tributo foi recolhido a menor. Lembrando que isso deve ser feito no prazo para a homologação, sob pena de perda do direito de cobrar eventuais diferenças.

Essas diferenças, se verificadas, deverão ser objeto de lançamento de ofício. Nessa esteira, assim dispõe o inciso V do artigo 149 do CTN:

“Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

V – quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte (lançamento por homologação”).

Parte da doutrina entende que a lei trata da notificação do efetivo lançamento, isto é, o pronunciamento da Fazenda Pública traduz-se em “notificado do lançamento”. Com a devida vênia, não concordo com tal argumentação, diante do fato de que aos termos do § 4º do artigo 150 do CTN, cuja aplicação é defendida pela relatora, reúno a redação do artigo 173 e parágrafo do mesmo diploma que impõe:

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingu-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Diz, então, o parágrafo único do artigo 173 que o direito de constituir o crédito extingue-se a contar da data em que tenha sido iniciada a respectiva constituição pela notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ora, como apurar se o pagamento antecipado realizado pelo contribuinte foi total ou parcial sem que haja ação fiscal preliminar, devidamente notificada ao contribuinte? Pois o pronunciamento da Fazenda Pública nada mais é do que a comunicação formal de que estão sendo tomadas medidas preparatórias indispensáveis ao lançamento, através de uma ação fiscal.

Um dos pontos que a doutrina ataca é a de que o artigo 173 do CTN trata somente da decadência relativa aos lançamentos de ofício, tendo em vista de que o artigo 150 já trata da decadência dos lançamentos por homologação. Com a devida vênia, discordo de tal entendimento. Em nenhum momento o CTN esclarece que o artigo 173, se encontra no capítulo das extinções do crédito tributário, trata **somente** de lançamentos de ofício. Além disso, o artigo 150 encontra-se inserido no capítulo sobre a constituição do crédito tributário, trata, pois, do lançamento por homologação, e não de decadência como modalidade de extinção do crédito tributário.

Analisando o artigo 150 do CTN em seu § 4º, entendo que ele está a se referir ao lapso de tempo para ser promovida a homologação do lançamento, ao dispor que “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos*”. Não está, portanto, a dar prazo à decadência, a essa modalidade de extinção do direito de constituir o crédito, pois se assim fosse não poderia haver outra lei a fixar prazo diferenciado, pois esbarraria aos próprios termos do CTN, conforme prevê o artigo 170 desse diploma legal. Um ente político pode estabelecer outro prazo, em sua lei, para a homologação do lançamento, todavia, em qualquer hipótese, não pode alterar o prazo decadencial fixado no art. 170, que não abre qualquer possibilidade a esse respeito.

Logo, o artigo 150, § 4º trata somente do prazo limite pelo qual a homologação, se não foi expressa, passa a ser entendida como aceita tacitamente. Dessa forma, poderíamos afirmar que para o lançamento por homologação, inexistiria decadência.

Acaso o Fisco não homologue expressamente e venha a apurar uma diferença a pagar pelo sujeito passivo, o lançamento dessa diferença não é mais “lançamento por homologação”, mas, sim, lançamento de ofício. Aqui, não se fala mais em lançamento por homologação, quando o ato administrativo de lançar foi, exclusivamente, através da autoridade administrativa competente para tal, nos termos previstos no artigo 149 do CTN.

Desse modo, entendo que a decadência está amparada somente nas disposições contidas no artigo 173, que estabelece as seguintes regras de contagem de prazo:

- a) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, regra esta que serve para todos os tributos quando a modalidade de lançamento utilizada é de ofício ou declaratória, inclusive aquela que, originalmente, seria de homologação, mas passou a ser de ofício. Neste caso, a decadência começa a contar do primeiro do exercício seguinte ao fato gerador, não importando o mês em que ocorreu;
- b) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, vez que a anulação do lançamento anterior, por evidência, é administrativa, e efetivada pela verificação de algum erro, reclamado pelo sujeito passivo ou constatado de ofício pela administração. Neste caso, a decadência passa a contar da decisão definitiva em processo administrativo da anulação do lançamento anterior, sendo necessário formalizar outro lançamento e notificar do ato o sujeito passivo dentro do prazo de cinco anos; e

c) previsto no parágrafo único do referido artigo, da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Este raciocínio não é tão fantasioso nem absurdo quanto poderia parecer à primeira vista. Luciano Amaro (Direito Tributário Brasileiro, 7ª edição, São Paulo, Ed. Saraiva, 2001, páginas 391/2) a respeito, entende que:

"O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito 'antecipado'), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio)."

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constante omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de 'antecipar' o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo 'antecipa' o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza decadencial (...), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando a homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação".

E tanto é assim, intrincada a questão, que até mesmo observamos o entendimento jurisprudencial até mesmo no Superior Tribunal de Justiça (STJ), da tese do denominado “cinco mais cinco”, como, por exemplo, no julgamento do Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, relatado pelo Ministro Humberto Gomes de Barros, cuja ementa segue transcrita:

"TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA– CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

I – O Art. 173, I do CTN deve ser interpretado em conjunto com seu Art. 150, § 4º.

II – O termo inicial da decadência prevista no Art. 173, I do CTN não é a data em que ocorreu o fato gerador.

III – A decadência relativa ao direito de constituir crédito tributário somente ocorre depois de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que se extinguiu o direito potestativo de o Estado rever e homologar o lançamento (CTN, Art. 150, § 4º).

IV – Se o fato gerador ocorreu em outubro de 1974, a decadência opera-se em 1º de janeiro de 1985”

Digno de registro é a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Especial nº 566621, entendeu ser o prazo de dez anos aquele para pleitear a restituição de tributo, cuidando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação.

Tal julgamento analisava a constitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/2005, que determinou a aplicação retroativa do seu artigo 3º, norma que, ao interpretar o artigo 168, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), fixou em cinco anos, desde o pagamento indevido, o prazo para o contribuinte buscar a repetição de indébitos tributários (restituição) relativamente a tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assim, há de perquirir como ficaria o princípio da isonomia, onde a Fazenda Pública, teria a obrigação de restituir o imposto pago indevidamente em dez anos, e quando da contagem de prazo para a constituição do crédito tributário, amarrada à redação do artigo 150, § 4º do CTN?

A decisão da Junta de Julgamento Fiscal trazida em reforço à sua tese, não pode ser acolhida, diante do fato de que a mesma ser Decisão de Primeira Instância, que pode ser reformada por órgão superior, e no caso, ao apreciar o Recurso Voluntário do mesmo processo, a 3ª Câmara de Julgamento Fiscal prolatou o Acórdão CJF nº 0408-13/13, o qual possui a seguinte Ementa:

"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. Efetuada correção nos cálculos do imposto devido. Modificada a Decisão recorrida. b) PRODUTOS FABRICADOS PELOS PRÓPRIOS REMETENTES. Para fins de utilização de crédito fiscal de ICMS, 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 caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Afastada a preliminar de decadência. Decisão por maioria. Não acatada a preliminar de nulidade. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime." (grifei).

Quanto ao equívoco na indicação da base de cálculo e alíquota indicados pelo sujeito passivo, de igual forma, não o posso acolher, pelo fato de que, conforme inclusive esclarecido pela responsável por prestar a informação fiscal, inexiste qualquer erro, vez que apesar das operações de transferências se realizarem a 7% e 12%, para efeito de lançamento, e em função de atender ao sistema de emissão de Autos de Infração da Secretaria da Fazenda, a alíquota é sempre indicada como 17%, sendo a base de cálculo apurada a partir da indicação do imposto devido (que no presente caso se apresenta igual em valores àqueles constantes nos demonstrativos), o qual dividido por 17% indica esta base de cálculo.

Assim, não se pode falar em erro de indicação da base de cálculo, nem em discrepância entre valores de imposto devido, pois, reitero, os mesmos se apresentam iguais tanto naqueles constantes nos demonstrativos, como os lançados no Auto de Infração.

Da mesma forma, não se há de falar em realização de arbitramento de base de cálculo, como consta na peça defensiva, vez que a adoção de tal mecanismo, segundo a Doutrina e a Jurisprudência, somente cabe quando se torna impossível ao Fisco verificar a documentação fiscal do contribuinte, o que no caso não ocorreu, até pelo fato de que foram coligidos ao feito cópias dos registros fiscais do mesmo.

Isso equivale a se dizer que, existindo elementos suficientes para que a verdade material seja apurada, descabe a sua adoção, diante do fato dele se apresentar como regra de exceção, que somente em circunstâncias extremas e especiais deve ser adotado, já que a base de cálculo originária, que pode ser levantada, diante do acesso à documentação do sujeito passivo, é a que deve ser utilizada, frente à previsão na regra-matriz de incidência tributária, e diante da relação direta com o texto constitucional.

O entendimento do Poder Judiciário, a respeito, se expressa em decisões como a do ministro Castro Meira, do Superior Tribunal de Justiça, nº RMS 26964 GO 2008/0114933-4, julgado em 19 de agosto de 2008:

"Ementa: TRIBUTÁRIO. ICMS. ART. 148 DO CTN. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. INDÍCIOS DE SUBFATURAMENTO.

1. *A pauta fiscal é valor fixado prévia e aleatoriamente para a apuração da base de cálculo do tributo. Não se pode confundi-la com o arbitramento de valores previsto no artigo 148 do Código Tributário Nacional, que é modalidade de lançamento, regularmente prevista na legislação tributária.*
2. *O art. 148 do CTN deve ser invocado para a determinação da base de cálculo do tributo quando certa a ocorrência do fato imponível, o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados pelo contribuinte não mereçam fé, ficando a Fazenda Pública, nesse caso, autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo-fiscal regular, assegurados o contraditório e a ampla defesa.*
3. *Ao final do procedimento previsto no art. 148 do CTN, nada impede que a administração fazendária conclua pela veracidade dos documentos fiscais do contribuinte e adote os valores ali consignados como base de cálculo para a incidência do tributo.*
4. *Caso se entenda pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal irá arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação.*
5. *No caso, havendo indícios de subfaturamento, os fiscais identificaram o sujeito passivo, colheram os documentos necessários à comprovação da suposta infração e abriram processo administrativo para apurar os fatos e determinar a base de cálculo do imposto a ser pago, liberando na seqüência as mercadorias. Não se trata, portanto, de pauta fiscal, mas de arbitramento da base de cálculo do imposto, nos termos do que autoriza o art. 148 do CTN.*

6. Recurso ordinário em mandado de segurança não provido

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso ordinário nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Humberto Martins". (grifei)

No caso presente, não se há de falar em arbitramento, diante do fato de que o levantamento foi realizado com base nos elementos disponibilizados pelo contribuinte, não constando em qualquer momento do trabalho fiscal menção a tal instrumento, muito ao contrário; as planilhas acostadas aos autos, baseiam-se em arquivos, livros e documentos disponibilizados pela empresa ao Fisco, os quais balizaram os trabalhos de fiscalização, razão da impertinência em se aventar tal mecanismo.

De igual forma, não acolho o argumento de que violado o princípio da legalidade estrita, vez ser sabido que o processo administrativo tributário deve obedecer a diversos princípios, dentre os quais, um dos de maior relevância é o da legalidade inserido no nosso ordenamento jurídico no artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal, que preconiza que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Isso significa dizer que somente através das espécies normativas elaboradas consoante as regras do processo legislativo constitucional se podem criar obrigações para quem quer que seja.

Doutrinadores como Celso Bastos e Ives Gandra Martins defendem que o Princípio da Legalidade tem mais característica de garantia constitucional do que de direito individual, pelo fato de não resguardar um bem da vida específico, e sim garantir ao particular a prerrogativa de rechaçar injunções impostas por outra via que não a da lei.

Além do Princípio da Legalidade estabelecido genericamente no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, em nosso ordenamento jurídico podemos falar da estrita legalidade tributária, sendo importante frisar que o verdadeiro conteúdo do Princípio da Legalidade Tributária ultrapassa a simples autorização do Legislativo para o Estado cobrar um tributo e deve ser entendido de forma a acombarcar dois prismas distintos: legalidade formal e material. No tocante à legalidade formal, podemos dizer que toda regra tributária precisa se inserir no ordenamento jurídico de acordo com as regras de processo legislativo e, também, ser formulada por órgão com poder para elaborar tais normas.

Quanto à legalidade material, torna-se indispensável que sejam estabelecidos todos os aspectos relevantes para que no caso concreto se possa determinar as obrigações tributárias, não bastando apenas a exigência de lei, como fonte de produção jurídica específica. Mais que isso, necessita-se a fixação, de todos os critérios de decisão, sem qualquer margem de liberdade ao administrador.

Além do texto constitucional, o princípio da legalidade tributária também está previsto no artigo 97 do Código Tributário Nacional. E o autuante, ao realizar o lançamento, nada mais fez do que obedecer a tal preceito.

Em suma: obediência a tal princípio significa submissão e respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. o que foi plenamente atendido na autuação, a qual atendeu aos ditames dos artigos 39 e 18 do RPAF/99, não se podendo falar em nulidade do lançamento.

Isso diante do fato de que o processo administrativo tributário, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “*O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo*”.

Além disso, a própria Constituição Federal, em seu artigo 5º determina em seu Inciso LV que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: "*defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação*".

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for a natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso presente, verifica-se ter sido dada a oportunidade da empresa produzi-la, em sede de diligência, atendida, apenas de forma parcial. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa teve não só conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo encontra-se fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (A processualidade no Direito Administrativo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

"[...] a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O preceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva".

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à autuada, o foram de modo inofismável.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, repita-se, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Dessa forma, não há de se falar em existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência não somente aos ritos, como de igual forma, ao sagrado e constitucional direito do sujeito passivo de não só conhecer o teor da acusação fiscal, como, de igual forma, contraditá-lo.

Analizando o processo, verifico que todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa foram observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação do sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

No tocante às alegações de inconstitucionalidade trazidas no bojo da longa defesa apresentada, este órgão por impedimento legal, não pode adentrar em tal discussão, de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/99, que determina que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Frente a tais argumentos, e contrariamente ao entendimento exposto pela defendant, entendo que seus pleitos não podem ser acolhidos, adentrando, pois, no exame do mérito da autuação.

Adentrando ao mérito, tal matéria tem sido exaustivamente debatida neste Conselho de Fazenda, o qual tem firmado posição consolidada, inclusive outros lançamentos já foram julgados, podendo destacar os Acórdãos CJFs N°s 0357-12/09, 0408-13/13 e 0010-11/10, todos relativos a autuações contra empresas Unilever, sendo que neste último, a defendant também figura como autuada, em discussão relativa à mesma matéria.

Na infração 1, observo que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma **expressa e restritiva** determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sabido é que a Constituição Federal de 1988 determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia, aí sim, criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes, ou seja, ela atribuiu à lei complementar o importante papel de fixar os pilares sobre os quais deveriam se apoiar a instituição e a arrecadação do ICMS. No que se refere ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, da CF/88, determina:

“Art. 155.

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Importante ressaltar aqui, que o verbo empregado pelo constituinte para estabelecer a competência da lei complementar em matéria de base de cálculo: “fixar”, o qual, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. século XXI. São Paulo: Nova Fronteira, 1999. Verbete próprio. Versão eletrônica.), significa “*determinar, prescrever, firmar, assentar, estabelecer, tornar firme, estável*”. E se fizermos a consulta da palavra determinar, teremos que tal palavra significa “*delimitar, fixar, definir, precisar, decretar, especificar*”, não sendo sinônimo de exemplo ou exemplificar, como pretende a Recorrente.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS, sendo que tal disposição constitucional, a qual regula especificamente o ICMS, guarda total simetria com o comando inserto no artigo 146 da CF/88, que, ao tratar dos “princípios gerais” do sistema tributário, prevê:

“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, bases de cálculo e contribuintes;”.

Percebe-se a harmonia do texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, tanto no âmbito geral (encampando todos os tributos), quanto no específico, relacionado ao ICMS, posto que, em ambas as hipóteses, referem que à lei complementar compete “definir” ou “fixar” a base de cálculo.

Existe, com especial ênfase no campo do ICMS, a clara intenção constitucional de eliminar os conflitos de competência, realçando o caráter nacional do imposto.

Parece indiscutível que a CF/88 reservou à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Em obediência 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 titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, dos quais nos interessa, especificamente, aquele contida no seu § 4º, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento fabricante do produto objeto da remessa para outro estabelecimento do mesmo titular:

“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;”

Dessa forma, observa-se que a base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional, e não poderia ser diferente.

No tocante à alegação de que tal redação seria meramente exemplificativa (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), quanto à aplicabilidade deste regramento, observo que já se encontra pacificado ao âmbito da doutrina, bem como na jurisprudência que tais rubricas são exaustivas, não admitindo interpretação extensiva em qualquer situação, e de qualquer outro sentido. Ao amparo de tal assertiva, posso mencionar decisão do Supremo Tribunal Federal, exarada no RE nº 79452-RS, conforme voto o Min. Marco Aurélio Melo: “... obviamente que se o legislador quisesse tratar os elementos de custo definidos no Art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 como exemplificativos, a boa técnica legislativa indicaria a adoção dos vocábulos ou expressões “tais como”, “a exemplo de”, e nunca adotaria a expressão ‘assim entendido como’.”

Além disso, o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Por tais razões, não posso concordar com tal arguição, não a acolhendo.

Quanto à Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, expedida pelo Estado de São Paulo, que determina, em evidente arreio a Lei Complementar nº 87/96, a inclusão nos custos de produção de diversas rubricas, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo contribuinte entre estabelecimentos da mesma titularidade, entendo que tal instrumento não se adequa ao preceituado na já mencionada Lei Complementar nº 87/96, vez que, não pode qualquer unidade da Federação dispor diversamente daquela estipulada expressamente pela Lei Complementar do ICMS.

E de fato, reporta-se que a determinação da base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal, sendo que, qualquer legislação ordinária que venha a contradizê-la se constitui em afronta ao comando Constitucional, razão pela qual a determinação de base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve ser rechaçada por se apresentar como ilegal, além de inconstitucional.

Na esfera administrativa, posso mencionar o voto proferido pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, ao apreciar matéria de semelhante ordem, proferido no Acórdão nº 5.258, Recurso nº 22.214, de lavra do Conselheiro Antônio de Pádua Pessoa de Mello, in *verbis*:

“(...) É pacífico que Minas Gerais adicionou outra rubrica na ‘base de cálculo das transferências interestaduais’, frente à lei federal, e, reputa-se, não cabe fazer qualquer análise técnica daquelas, por impertinente quanto à questão de fundo.

Ao recolher, na origem, imposto em montante superior ao devido pelas regras da LC 87/96, ainda que constrangido pela lei local, o contribuinte tem, em potencial, uma relação jurídica conflituosa com aquele sujeito ativo da obrigação tributária. Mas não pode ver legitimidade em um terceiro estranho àquela relação – in casu, o Estado do Rio de Janeiro – ser obrigado a admitir, como crédito, o prejuízo suportado pelo interessado, em outro Estado.”

Relevante, por pertinência, mencionar também, decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em decisão proferida no RE nº 707.635-RS ao decidir que “*a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando saí de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual*”.

Diante de tal posicionamento, mostra-se cristalino que a jurisprudência dos órgãos de cúpula do nosso Judiciário é unânime em reconhecer a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar veiculadora de “*normas gerais de direito tributário*”, especialmente no que se refere à base de cálculo.

De concreto, podemos inferir que em face dessa interpretação trasladada em norma, nasceu a possibilidade de conflitos entre o Estado de São Paulo e outros Estados, posto que o crédito do imposto carreado aos cofres paulistas poderá ser recusado pela Unidade Federada de destino, relativamente à parcela excedente ao montante calculado de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, conforme vemos no presente momento.

Por outro lado, a limitação legal existente para determinação da base de cálculo do ICMS quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não fere o princípio da não cumulatividade deste tributo, conforme alegação defensiva vez que tal princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “Lei Complementar”, consoante disposição do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, conforme já observado anteriormente.

Impende abordar que se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao determinar taxativamente a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, na hipótese do remetente ter destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

“Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 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;”.

Ante a hipótese do remetente ter destacado ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido.

Por outro lado, a discussão encetada pela empresa relativa aos conceitos de crédito físico e financeiro, não guarda pertinência com o tema, vez que os créditos fiscais destacados nos respectivos documentos que acobertavam as operações estão sendo acatados, respeitada a limitação legal.

Assim, as alegações postas não procedem, tendo a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na forma apurada pelo autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF) que é mera despesa operacional, frise-se – energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Em conclusão, o crédito apropriado pela autuada é indevido, porquanto incorporou somas referentes a custos não autorizados pela Lei Complementar. Malgrado ser estadual a competência legislativa do ICMS, não é menos verdade que a legislação tributária de cada Estado deve guardar estrita obediência às regras e limites exarados pela norma complementar, e pela Constituição Federal, conforme se extrai de decisão do STJ, no julgamento do Recurso Especial nº 707.635-RS, pela sua 1ª Turma, tendo como Relator o Ministro José Delgado, publicado no DJ em 13 de junho de 2005, já mencionada anteriormente:

"TRIBUTÁRIO. ICMS. ARROZ BENEFICIADO. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. TRANSFERÊNCIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE. BASE DE CÁLCULO.

- 1. A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF.*
- 2. A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, § 4º, II, não pode ser modificado por regra estadual.*
- 3. Arroz beneficiado é produto industrializado.*
- 4. A base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*
- 5. Impossibilidade de pauta fiscal.*
- 6. Homenagem ao princípio da legalidade.*
- 7. Recurso do Estado do Rio Grande do Sul improvido.”*

E em conclusão, transcrevo parte do voto então proferido, relativo a tal tema:

“Sobre o assunto, em debate, há de se considerar que:

- a) a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da CF;*

b) a LC nº 87 de 13.09.96, em seu art. 13, impera de modo absoluto, não podendo lei estadual reduzir ou ampliar o seu alcance;"

Dessa forma, creio que assim, nenhuma dúvida paira acerca não somente do acerto da autuação realizada, razão pela qual entendo que a infração 1 é procedente.

No tocante à infração 2, a matéria é rigorosamente a mesma, no que concerne à base de cálculo de transferências interestaduais, apenas diferenciando-se da infração anterior pelo fato das transferências serem de produtos industrializados por terceiros.

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar nº 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Da mesma forma descabe qualquer possível alegação relativa a inobservância do princípio da não cumulatividade, pois o crédito fiscal que se está a glosar é unicamente aquele que excede à previsão legal, sendo aquela parcela que se encontra adstrita aos limites impostos pela Lei Complementar devidamente respeitados, bem como nos termos contidos no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

Some-se a isso, o fato de que conforme posto, o entendimento do Poder Judiciário, através dos Tribunais Superiores, tem sido no sentido de equiparar as operações realizadas por Centros de Distribuição àquelas realizadas por estabelecimentos industriais, o que ensejou, inclusive, a decisão do ministro Castro Meira, quando da apreciação do REsp 1109298/RS.

Em decorrência de tal fato, e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1. na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que *"a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que *"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."*

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face

de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: "(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.
2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.
3. (...)
4. (...)
5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.
6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas Decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade está diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência."

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN, ART. 110. I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN, art. 100, I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de constitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal: ADIn nº 311- 9-DF. III. Ação direta de constitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Isso não significa que este julgador esteja pretendendo aplicar retroativamente a interpretação da mencionada instrução normativa, mas apenas, com base nos esclarecimentos nela contidos, embasar seu raciocínio.

Da mesma forma, não se pode afirmar, como o fez o sujeito passivo, que houve qualquer desobediência ao princípio da não cumulatividade, diante do fato de que ele pode tanto ser considerado como princípio constitucional quanto como técnica de apuração do valor a ser tributado.

Trata-se de uma operação contábil, na qual, do valor a ser recolhido a título de tributo, são deduzidos os montantes pagos em relação ao mesmo produto nas fases anteriores de seu ciclo econômico. A norma constitucional em evidência possui eficácia plena, não necessitando de normatização infraconstitucional posterior.

Em nosso ordenamento jurídico, pode-se retirar o conceito de não cumulatividade mediante a interpretação das regras previstas nos artigos 153, incisos IV, § 3º, II, e 155, II, § 2º, I, ambas da Constituição Federal.

Tais regras visam evitar o chamado efeito "cascata" da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação

ora considerada. Tem por escopo, indubitavelmente, desonerar o contribuinte da repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto.

Em suma, a não cumulatividade incide em momento posterior à constituição da obrigação tributária, e deverá ser realizada de maneira vinculada, vez ser necessária à apuração do imposto devido, e da qual não se pode dispor sem feri-la, além de não depender da existência de qualquer norma regulamentar para que produza seus efeitos no mundo jurídico.

E frente a isso, da análise do feito, em momento algum a determinação constitucional deixou de ser albergada, quando do lançamento, evidentemente, nas hipóteses em que deveria ser aplicada, e no caso das infrações, o não aproveitamento integral dos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais deu-se por vedação legal, o que não significa negação ou não aplicação a tal princípio.

Quanto ao Decreto-Lei nº 834/69 trazido pela defendant a seu favor, importante afirmar-se que editado antes da Carta Constitucional de 1988, ou seja, aplicava-se ao ICM, e não ao ICMS, tributo com características diversas daqueles, não podendo, ao meu ver, ser aplicado, diante de tal fato.

Além do mais, a multa de 60% imposta, o foi em decorrência do cometimento de infração à legislação tributária, ou seja, tais multas, em verdade, se caracterizam como meras penalidades administrativas pela infração de uma obrigação fiscal definida em lei, sendo a coerção objetiva que o Estado-Lei impõe ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito, positivando o fato ilícito da relação tributária.

Nesta seara, o entendimento é de que as mesmas sujeitam-se também aos Limites do Poder de Tributar, insertos em nossa Carta Maior, dentre os quais podem ser destacados o não-confisco e a capacidade contributiva, além de outros, como o da legalidade, da razoabilidade, da proporcionalidade, da motivação, da finalidade, do interesse público, da graduação, da subjetividade, da não-propagação, da pessoalidade, da tipicidade e, como não poderia deixar de ser, da ampla defesa e do contraditório.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo patrono da empresa, na assentada do julgamento, não o posso acolher, até pelo fato de que em momento processual anterior, houve a solicitação deste relator neste sentido, a fim de que a empresa, detentora da documentação fiscal que ensejou a autuação, e frente aos argumentos defensivos postos, apontando equívocos dos autuantes, fosse intimada pelos mesmos para elaborar demonstrativo apontando todos os erros que entendia presentes no lançamento, pelo fato de que em direito tributário, não se pode admitir a denominado "prova por amostragem". Todavia, a empresa não atendeu ao quanto solicitado, optando por questionar da validade da solicitação realizada, unicamente em atendimento ao princípio da verdade material.

Ou seja: foi dada oportunidade para que o sujeito passivo carreasse aos autos todas as incorreções que entendia presentes na autuação, sob a forma de demonstrativo, em sede de diligência, que se observou frustrada, diante da postura adotada pela empresa.

Além disso, em relação aos apontamentos de erros na apuração do custo de produção adotado pelos autuantes, formulados pela autuada, esclareço que a matéria foi devidamente esclarecida pelos mesmos quando de suas manifestações, inclusive a metodologia utilizada pelos mesmos não trouxe qualquer prejuízo para a empresa autuada, ao contrário.

Por fim, gostaria de fazer alguns comentários a respeito da manifestação do sujeito passivo, quando da solicitação de diligência por este relator. A mesma foi solicitada aos autuantes, a fim de que intimassem a autuada a apresentar demonstrativo das incorreções que entendia cometidas no feito, sem que isso signifique qualquer hipótese diversa da lei, até pelo fato de que o próprio RPAF/99, em seus artigos 142 e 144, § 1º, respectivamente, determina que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a possibilidade de ser pedida a entrega ou exibição de documento ou de coisa que se encontre em poder da parte contrária,

sendo que o pedido de entrega ou exibição conterá a enumeração dos fatos que devam ser provados.

Além disso, sem querer adentrar em maiores discussões acerca da teoria da prova, evidentemente cabia à autuada, já que apontou erros e equívocos cometidos pelos autuantes, enumerá-los de forma explícita, tal como realizado para produto indicado inicialmente em sua peça defensiva, até pelo fato de que dispunha de todos os elementos e documentos em mãos, não se podendo furtar a fazê-lo, justamente pelo fato de que o argumento desprovido do necessário elemento probante não é capaz de influenciar o juízo do julgador, tal como acontecido. Da mesma forma, não é a melhor prática, fazê-lo em doses parciais, tal como acontecido ao longo do presente processo.

Por tais razões, entendo que os argumentos defensivos não podem prosperar, motivo pelo qual voto no sentido de que o Auto de Infração deve ser julgado **PROCEDENTE EM PARTE**, de acordo com o seguinte demonstrativo:

INFRAÇÕES	A PAGAR	Fls.
01	157.676,11	-----
02	48.175,34	281/282
TOTAL	205.851,45	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº 206891.0046/13-1, lavrado contra **UNILEVER BRASIL GELADOS DO NORDESTE S.A. (SORVANE SORVETES)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$205.851,45**, acrescida da multa da 60%, prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2015.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA