

A. I. Nº - 279116.1199/09-6  
AUTUADO - PROCTER & GAMBLE QUÍMICA LTDA.  
AUTUANTES - ROGÉRIO ALMEIDA SANTOS  
ORIGEM - INFAZ INDÚSTRIA  
INTERNET - 16.06.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJJ Nº 0132/02-10

**EMENTA: ICMS. 1.** TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. **a)** RECOLHIMENTO A MENOS. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de aquisição, conforme definido na legislação do imposto. No caso, a operação remessa e retorno de produtos para industrialização, por conta e ordem, não se enquadra no conceito de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa. Descaracterizada a infração. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Comprovado que as transferências entre os estabelecimentos da mesma empresa estão em conformidade com a legislação tributária. Item insubsistente. **2.** DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Infração descaracterizada. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 22/06/09, e reclama ICMS e MULTA o valor total de R\$18.585.052,77, sob acusação de cometimento das seguintes infrações:

1. Recolhimento a menor do ICMS, no montante de R\$ 17.281.465,38, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2008, conforme demonstrativos. Em complemento consta: *“Base de Cálculo do ICMS para efeito de transferência para outra unidade UF – art.17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e art.56, V, “b”, do RICMS-BA – Dec. 6.284/97. Planilha nº 01 a 03 em anexo.”*
2. Deixou de recolher nos prazos regulamentares o ICMS no total de R\$ 1.303.447,39, referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2008, conforme demonstrativo às fls.159 a 161. Em complemento consta: *Livros Fiscais não apresentados referentes ao período de outubro/2008 a dezembro/2009. Planilha nº 04 em anexo.”*
3. Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA - Declaração de Apuração Mensal do ICMS, sendo aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$140,00.

O sujeito passivo através de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa às fls.376 a 399, onde impugnou o lançamento com base nas seguintes razões de fato e de direito.

Esclarece que tem como principais atividades a produção e a comercialização, em especial de produtos relacionados a cuidados pessoais, hi

infrações, e argüiu que as mesmas não foram descritas com clareza, bem como, que alguns valores das planilhas que dão sustentação ao lançamento, divergiram dos respectivos valores indicados no próprio Auto de Infração, não encontrando a lógica para a conclusão fiscal.

Expressa seu entendimento de que as infrações imputadas são decorrentes de:

*“(a) Com relação ao item (i) acima transcrito, a Defendente acredita que o d. agente fiscal considerou as saídas efetuadas no período entre janeiro de 2006 e setembro de 2008 como transferências de mercadorias para estabelecimentos da mesma empresa localizados em outro Estado, razão pela qual a apuração da base de cálculo do ICMS deveria ter observado os ditames dos artigos 17, § 8º, II, da Lei n.º 7.014/96 e 56, V, b, do RICMS/BA;*

*(b) No que se refere ao item (ii), a Defendente entende que o d. agente fiscal simplesmente concluiu que as operações interestaduais de saídas de mercadorias realizadas nos períodos de outubro, novembro e dezembro de 2008 não teriam sido regularmente escrituradas e, assim, que o correspondente imposto não teria sido recolhido; e*

*(c) Por fim, no tocante ao item (iii), o d. agente fiscal entendeu que houve incorreção nas informações fornecidas através da DMA, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2008.”*

Em seguida, argüiu a nulidade do lançamento, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, por entender que a fiscalização deixou de observar uma série de condições necessárias à validade deste ato administrativo de lançamento fiscal, em especial os artigos 39, III e IV, do RPAF/99, em razão da falta de clareza e precisão na descrição dos fatos, pois se limitou a acusar a falta de recolhimento do ICMS, elencando dispositivos gerais sobre base de cálculo, alíquota e prazo para pagamento desse imposto.

Argui ainda que além da falta de clareza e precisão na descrição das infrações imputadas, há no item 01 do Auto de Infração clara incoerência entre os valores indicados no auto de infração e nas planilhas a ele anexadas, visto que o montante devido a título de ICMS resulta da aplicação da alíquota de 12% sobre uma determinada base de cálculo, descontado os créditos apurados desse imposto (decorrentes da entrada de mercadorias adquiridas pela Defendente), bem como os recolhimentos efetuados pela Defendente.

Considerou equivocado o método adotado pela fiscalização para apurar a base de cálculo do imposto, dizendo que no demonstrativo de débito anexo ao Auto de Infração, foi apurado o mesmo montante devido a título de ICMS evidenciado em suas planilhas, porém, indicando bases de cálculos completamente diversas das que foram apuradas nas planilhas, utilizando a alíquota de 17%.

Dizendo que houve violação ao citado requisito de validade do Auto de Infração, isto porque, ao demonstrar o crédito tributário exigido, há divergência entre as bases de cálculo e alíquotas utilizadas no auto de infração e na planilha anexa, o que explicita, portanto, a ausência de critério que dê validade a essa autuação. Citou a jurisprudência do CONSEF em um julgamento que concluiu pela nulidade do lançamento por imprecisão na imputação e por erro na determinação da base de cálculo do imposto. (1ª Câmara de Julgamento Fiscal, SEF – BA – 206865.0012/01-1ª)

No mérito, analisando as questões de direito, os defendentes arguíram o seguinte.

#### Infração 01

Analisando a natureza das operações do estabelecimento, frisa que da forma como foi descrita, a infração, a mesma se refere a operações de saída de mercadorias que foram consideradas como sendo operações de transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa, as quais, na visão do autuante teriam ocorrido sem observância à apuração específica da base de cálculo para esse tipo de operação prevista nos artigos 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Discordou dessa conclusão, dizendo que as operações questionadas não se tratam de operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, mas sim de operações de retorno de mercadorias industrializadas por encomenda da empresa Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda. (“Encomendante”), estabelecida no Estado de São Paulo.

Sustenta que tais operações tratam de industrialização por encomenda, e foram efetuadas em conformidade com a legislação tributária, tendo transcrito a Cláusula Primeira do Convênio AE 15/74<sup>1</sup>, através do qual diversos Estados, dentre eles São Paulo e Bahia, acordaram quanto ao tratamento do ICMS nessas operações, norma essa recepcionada nos Regulamentos do ICMS dos Estados de São Paulo e Bahia nos artigos 402 (RICMS/SP) e art.615 (RICMS/BA).

Conceitua as operações de industrialização por encomenda como sendo remessas de mercadorias para realização, fora do estabelecimento do contribuinte encomendante, de quaisquer das operações consideradas como industrialização, tais como, transformação e beneficiamento.

Salienta que nesse tipo de operação a legislação citada dispõe que há a suspensão do ICMS na saída da mercadoria que se destina ao estabelecimento industrializador, desde que cumpridos alguns requisitos, dentre eles e de maior importância, o retorno das mercadorias no prazo de 180 dias contado da data da saída da mercadoria do estabelecimento autor da encomenda.

Invoca outros artigos do RICMS/Ba, que tratam de disposição específica sobre a tributação do retorno das mercadorias enviadas para industrialização ou de seu produto, quais sejam, os artigos 616 e o artigo 59, II, “a”, e aduzem que existem outras obrigações acessórias a serem cumpridas, como, por exemplo, a emissão de duas notas fiscais de saída pelo industrializador após a prestação do serviço que lhe foi encomendado: uma de forma a contemplar os produtos recebidos para industrialização, com a suspensão do ICMS; outra abrangendo o produto final, com o devido destaque desse imposto incidente sobre o valor acrescido, assim entendido como o total cobrado pelo estabelecimento industrializador.

Cita lição de renomado professor sobre este tipo de operação.

Argumentando que seguindo estritamente as determinações do Regulamento do ICMS/BA e em perfeita consonância com a doutrina que analisou o tema, informa que as 1ª e 6ª Juntas de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual já se manifestaram a respeito da aplicação da suspensão do ICMS nas saídas dos produtos remetidos para industrialização, bem como da incidência desse imposto tão-somente sobre o valor cobrado do encomendante (1ª JFJ - Acórdão JFJ nº 0447-01/02, e 6ª JFJ - Acórdão JFJ n.º 0084/00).

Informa e comprova que celebrou Contrato de Prestação de Serviços de Industrialização com a empresa Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda., através do qual obrigou-se, em suma, a produzir Linear Alquil Benzeno Sulfurado de Sódio (“HLAS”), e por conta disso, estava obrigado a adquirir matérias-primas específicas necessárias para a execução da industrialização desse produto, mais precisamente Enxofre e Soda Cáustica, bem como a mão-de-obra necessária.

Além disso, esclarece que a empresa encomendante estava obrigada a remeter para industrialização o produto Lauril Alquil Benzeno propriamente dito, bem como as demais matérias-primas necessárias (com exceção dos produtos Enxofre e Soda Cáustica). Além disso, obrigava-se, é claro, a remunerá-la pelos serviços executados.

Explicou que toda essa operação era concretizada e documentada, da seguinte forma:

*“(i) A empresa Encomendante efetuava a compra do produto Lauril Alquil Benzeno junto à empresa Deten Química S/A, que, por sua vez, o entregava diretamente à Defendente. Para tanto, a Encomendante emitia a respectiva nota fiscal de saída sem destaque do ICMS (apenas com a observação de suspensão do imposto por se tratar de operação de remessa para industrialização*

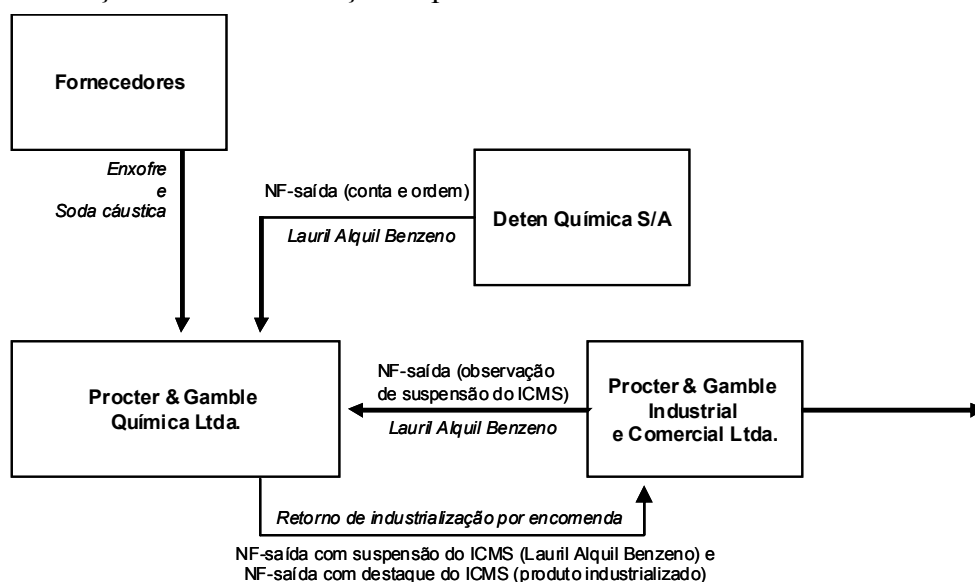
- **Doc. 03)** e a empresa Deten Química S/A emitia nota fiscal de saída para suportar a entrega do produto por conta e ordem diretamente no estabelecimento da Defendente (**Doc. 04**);

(ii) A Defendente adquiria por conta própria os produtos Enxofre e Soda Cáustica para industrialização do produto Lauril Alquil Benzeno, tal como previsto no contrato firmado;

(iii) Após realizada a industrialização, a Defendente efetuava a remessa dos produtos para a empresa Encomendante, emitindo, para tanto, duas notas fiscais: uma delas para registrar o retorno simbólico do produto Lauril Alquil Benzeno, sem o destaque do ICMS (**Doc. 05**), e outra para acobertar a remessa do produto industrializado, com o devido destaque do imposto sobre o valor total cobrado da empresa Encomendante (“valor acrescido”) – (**Doc. 06**);

(iv) Por fim, a empresa Encomendante efetuava a saída do produto final, com o devido destaque do ICMS apurado como devido (**Doc. 07**).”

Apresentou a ilustração da forma como a operação acima descrita decorrente do contrato de prestação de serviços de industrialização se processou:



Para comprovar suas alegações, os defendentes juntaram:

- descriptivo com esclarecimentos adicionais e detalhes sobre os produtos a) produtos industrializados e o método de operação/produção desenvolvido, afirmando que toda essa operação decorrente do contrato firmado entre a Defendente e a empresa encomendante atendia integralmente a legislação que dispõe sobre operações de industrialização por encomenda (docs.fls.473 a 475);
- planilha demonstrando, exemplificativamente, a correta forma de cálculo do ICMS incidente nos retornos de industrialização à empresa encomendante, nos termos do art.59, II, do RICMS/Ba, qual seja, (i) custo dos materiais agregados, (ii) custo da mão-de-obra, (iii) despesas administrativas, (iv) margem de lucro de 5% e (v) impostos incidentes sobre a operação (ICMS, PIS e COFINS).
- no tocante ao item “b” acima, observam que o valor unitário dos materiais agregados que compõem a base de cálculo do imposto é devidamente apurado através da aplicação de um Fator de Uso (utilizado para determinar a quantidade de material consumido na produção de certa quantidade de HLAS) sobre o Preço Líquido desses materiais, tal como se demonstra, também de forma exemplificativa, através da planilha anexa (d

- d) adicionalmente, apresenta também planilhas (docs.fls. 481 a 512) elaboradas mês a mês que demonstram, de forma minuciosa, a correlação entre as notas fiscais emitidas pela Deten (fornecedora) para retratar a quantidade do produto Lauril Alquil Benzeno enviado para industrialização por conta e ordem da encomendante e as notas fiscais de saída que indicam tanto o retorno simbólico do produto (sem a incidência do ICMS) como a remessa do produto industrializado (com o devido destaque do ICMS sobre o valor acrescido, na forma da legislação).

Com base nesses argumentos, enfatiza que não há dúvidas de que as operações questionadas pela fiscalização tratam-se efetivamente de operações de remessa e retorno de industrialização e, ainda, que todas as obrigações principais e acessórias relacionadas ao ICMS foram estritamente observadas, e portanto, ao contrário da conclusão fiscal de que essas operações são transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, e, conseqüentemente, com as exigências fiscais consubstanciadas no Auto de Infração.

Prosseguindo, aduz a impossibilidade da ocorrência de operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme foi classificado pela fiscalização, cujos dispositivos legais tidos como não infringidos, os artigos 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e 56, V, b, do RICMS/BA, decorrem de erro na base de cálculo.

Sustenta que a base de cálculo adotada apenas não observou as regras específicas de operações de saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, pelo simples fato de que as operações analisadas não se qualificam como tal.

Por outro lado, diz que mesmo que as operações analisadas não fossem reconhecidas como sendo de retorno de industrialização – o que se admite por mera hipótese –, mesmo assim jamais se poderia cogitar que seriam transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, uma vez que o estabelecimento e a empresa encomendante eram, àquela época, empresas distintas.

Argumenta que a caracterização de transferências de mercadorias só é possível quando participam dessas operações estabelecimentos da mesma empresa (ou seja, matriz e filial ou filiais), de forma que todo o cenário esteja relacionado a uma única entidade jurídica, e no presente caso, as empresas envolvidas nas operações questionadas são entidades jurídicas distintas (com personalidade jurídica própria), tal como se comprova pelo extrato do SINTEGRA e pelo cartão de no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) (docs.fls.514 a 517).

Observa que fato idêntico já foi analisado de forma esclarecedora, pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0198-02/09), que concluiu pela impossibilidade de enquadramento de operações como transferência de mercadorias quando as empresas envolvidas nas operações não são estabelecimentos de uma mesma empresa, em processo que envolvia as mesmas empresas aqui envolvidas, isto é, a Defendente e a empresa Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda.

No caso, considerou descabido o entendimento da fiscalização em como operações de transferência de mercadorias para empresa do mesmo titular, quando, se trata de operações de retorno de industrialização, razão pela qual se faz necessário o imediato cancelamento dessas exigências fiscais.

*Feitas estas ponderações, os defendentes, alegam a existência de equívocos do quantum indicado como devido, caso se admita que as operações analisadas eram transferências de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular. na medida em que a base de cálculo e os valores devidos foram apurados de forma totalmente irregular.*

Esta conclusão está fundamentada no fato de que, ao considerar transferências para outro Estado entre estabelecimentos de um mes

incorretamente os ditames dos artigos 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e 56, V, b, do RICMS/BA (“o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”) para apurar a base de cálculo do ICMS devido.

Dizendo que não obstante a falta de clareza nos cálculos constantes das planilhas anexas ao Auto de Infração, que segundo os defendentes, que sequer se adequam aos valores indicados no próprio Auto de Infração, conforme argüido em preliminar, discorreu sobre os procedimentos adotados pelo autuante na apuração da exigência fiscal, a saber:

“(i) Auferiu toda a quantidade de produtos ingressados no estabelecimento da Defendente, quais sejam o enxofre, a soda cáustica e o Lauril Alquil Benzeno (“Q”);

(ii) Auferiu o valor das referidas matérias-primas nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores das mercadorias (“Custo MP”);

(iii) Aplicou a alíquota de 10% a título de Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) sobre o produto Lauril Alquil Benzeno (“Custo LAB”);

(iv) Auferiu os valores, mês a mês, relacionados aos gastos com mão-de-obra utilizada pela Defendente;

(v) Auferiu o custo unitário do produto final, através da seguinte equação:

$$\text{Custo unitário} = \frac{\text{Custo MP} + \text{IPI s/ LAB} + \text{MO}}{\text{Q}}$$

(vi) Por fim, auferiu o que o d. fiscal entendeu como sendo a base de cálculo do ICMS nas operações realizadas pela Defendente, através da multiplicação do valor unitário calculado pela quantidade de produtos retornados à empresa Encomendante.”

Ressalta que o equívoco no que se refere à apuração do valor unitário do produto final industrializado, diz respeito ao fato de que após ter calculado o custo total dos insumos adquiridos em determinado mês, os autuantes, dividiram esse valor total pela quantidade total desses mesmos insumos e não pela quantidade total de produto produzido (dado que sequer foi verificado no curso da fiscalização).

Justificam seu entendimento dizendo que nesse cálculo, foi calculado o custo unitário por tonelada dos insumos empregados na industrialização, sendo que a informação necessária – mesmo dentro do raciocínio fiscal que, conforme já reiterado diversas vezes, é enviesado posto que não se tratam de operações de transferência – seria o custo unitário do produto produzido.

Dessa forma, asseveram que o principal elemento que compõe a base de cálculo proposta pelo autuante foi incorretamente calculado, o que resulta em um erro que macula todo o cálculo realizado, o qual, já estaria de qualquer forma comprometido visto que a premissa fática não se revela verdadeira.

Por outro lado, mencionam que, se adotada a lógica da fiscalização de que o custo de todos os insumos utilizados na produção do HLAS deve ser considerado para fins da determinação da base de cálculo da suposta transferência de mercadorias (inclusive o Lauril Alquil Benzeno), seria igualmente necessário reconhecer o direito da Defendente ao crédito de ICMS decorrente das entradas também de todos esses insumos, sob pena de inobservância do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Concluem que ainda que se admitisse que as operações entabuladas com a empresa Encomendante poderiam ser consideradas como transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, não concorda com os valores exigidos no Auto de Infração em combate, em virtude dos diversos equívocos cometidos pelo autuante na apuração do débito.

## Infração 02

Reafirma que as operações questionadas com relação ao período de janeiro de 2006 a setembro de 2008 se tratavam de remessas para industrialização realizadas entre a Defendente e a Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda.

No caso do período de outubro a dezembro de 2008, a conclusão fiscal está correta, e realmente as operações constantes nas notas fiscais relacionadas no levantamento fiscal, consistiam em transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, na medida em que a Procter & Gamble Química Ltda. foi incorporada pela empresa no dia 30/09/2008 (docs.fl.s.519 a 526).

Apesar de correto o entendimento da fiscalização, alega que os autuantes incorreram em equívoco na acusação de que deixara de recolher o ICMS nos períodos de outubro a dezembro de 2008, pois os autuantes deixaram de analisar os seus livros fiscais, tendo levado em conta a análise dos livros fiscais da Procter & Gamble Química, então extinta por incorporação!

Juntou os protocolos do SINTEGRA e das DMAs (doc.fl.s.528 a 546), entregues no período mencionado acima, para comprovar a regular escrituração e tributação das operações em comento. Além disso, apresentou os protocolos do SINTEGRA e das DMAs (doc.fl.s.547 a 558) entregues pela antiga Procter & Química Ltda., com relação aos meses de outubro e novembro de 2008 (mês de baixa definitiva da empresa), os quais demonstram a inexistência de qualquer operação no período.

Assim, ressalta que as operações autuadas de fato não foram escrituradas pela Procter & Gamble Química, pois essa empresa já não mais existia em virtude da sua incorporação pelo autuado, o qual, escriturou e tributo tais operações.

Ressalta que, por se tratar de operações de transferência de mercadorias para outro Estado entre estabelecimentos de uma mesma empresa, apurou e recolheu integralmente os valores de ICMS apurados com base nos artigos 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e 56, V, b, do RICMS/BA.

### ***Infração 03***

Observa que como a base legal indicada como infringida pelo autuante se refere à regra geral de apresentação das DMAs pelos contribuintes, a Defendente presume que a penalidade aplicada nesse item está vinculada aos itens 01 e 02 do Auto de Infração, já que a falta ou recolhimento a menor do ICMS teria ocasionado a declaração incorreta das informações desse tributo.

Assim, chama a atenção do quanto argüido nos itens anteriores, para afirmar que todas as operações realizadas pela Defendente foram regularmente escrituradas e tributadas pelo ICMS, não havendo declaração incorreta de dados relativos a esse imposto.

Ao final, requer a nulidade do lançamento tributário, ou caso contrário, a improcedência da autuação.

Requer, ainda, que futuras notificações relacionadas a este processo sejam encaminhadas não só à empresa autuada, mas, também, a seus advogados, com escritório na Av. Chucris Zaidan 920, 7º andar, CEP 04583-904, São Paulo-SP.

O autuante em sua informação fiscal às fls. 561 a 572, quanto a preliminar de nulidade, sustenta que como estabelece o art. 39, inciso III, do RPAF/99, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias estão presentes no Auto de Infração de forma clara, precisa e sucinta, tendo transcrito, os fatos objeto da autuação e os demonstrativos de apuração do débito, quais sejam: PLANILHA nº 01 – CUSTO DE LABS/TONELADA (fórmula e cálculos inseridos na Planilha); PLANILHA nº 02 – MÃO DE OBRA (com descrição dos itens referentes); e PLANILHA nº 03 – APURAÇÃO DO ICMS A RECOLHER (Base de Cálculo do ICMS para efeito de transferência para outra UF – art. 17, § 8º, II da Lei 7.014/96 e art. 5 6.284/97); e PLANILHA nº 04 – ICMS NÃO RECOLHIDO.

Sustenta que as citadas planilhas nº 01, 02 e 03 (fls. 29 a 158) já citadas detalham os cálculos, o detalhamento dos valores e o cálculo do ICMS a recolher. Frisa que o ICMS a recolher este que encontra total congruência com o lançado no Auto de Infração e que determina o valor do débito sobre o qual são aplicadas a multa e demais acréscimos. Esclarece que o sistema informatizado do auto de infração assume como *default* a alíquota de 17%, não obstante, as citadas planilhas não deixar margem de dúvida quanto aos débitos efetivamente apurados e com elementos suficientes para se determinar com precisão a infração apontada.

Quanto ao direito aplicável em relação ao item 01, transcreveu os artigos 1º, inciso I e art. 2º, inciso II do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-Ba) aprovado pelo Dec. 6.284/97, para evidenciar que os dois primeiros incisos dos dois primeiros artigos do Regulamento tratam do primeiro caso de campo de incidência e do primeiro caso de ocorrência do fato gerador do imposto respectivamente.

Salienta que no caso de ocorrência do fato gerador do ICMS (art. 2º, I) o Regulamento tratou de esclarecer de pronto o caso de operações com mercadorias na situação de maior proximidade das empresas quando explicita “inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;” porque a primeira parte do inciso já seria suficiente para descrever o caso a que se refere como de ocorrência do fato gerador: “da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”. Deve-se observar que utilizou-se o termo “inclusive” para denotar a inclusão deste caso como de ocorrência do fato gerador dentre os da primeira parte do inciso.

Transcreveu também o que dispõe o art. 1º, inciso I e o art. 4º, inciso I da Lei 7.014/96, de 04 de dezembro de 1996 (Lei do ICMS, observando que a Lei utilizou a expressão “ainda que” adicionando este caso aos demais, primeira parte do inciso, não deixando margem para dúvida).

Além disso, transcreveu os artigos 118, 123, 132 e 136 da Lei 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional), para mostrar as questões relacionadas com a definição do fato gerador; fusão de empresas, e que responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Quanto a alegação de que as operações se referem a industrialização por encomenda, o preposto fiscal, transcreveu o art. 46, parágrafo único do CTN, art. 3º e art. 4º do Dec. 4.544 de 26/12/2002 – Regulamento do Imposto Sobre Produtos Industrializados – RIPI), para evidenciar que o que ocorreu no período fiscalizado foi industrialização da qual resultou substância diversa das matérias-primas com características físicas, químicas e físico-químicas completamente distintas das matérias-primas, não se confundindo com as matérias-primas utilizadas no processo.

Com esse argumento, diz que não se pode falar em “operações de retorno de mercadorias industrializadas por encomenda” e sim na operação de industrialização propriamente dita, por entender que existe uma total desconexão com o caso em tela e o processo de industrialização ao qual as matérias-primas foram submetidas dando origem a uma nova substância, a um outro produto resultado de um processo industrial conhecido como sulfonação.

Desta forma, afirma que em nenhuma hipótese pode-se enquadrar as operações como “operações de retorno de mercadorias industrializadas por encomenda” porque não ocorreu retorno e sim como industrialização propriamente dita seguida de saída interestadual, tendo destacado que não ocorreu prestação de serviço de qualquer natureza pela P&G – Bahia para a P&G – São Paulo e sim um processo normal produtivo que se dá em uma unidade industrial com posterior saída interestadual (transferência) para outra unidade industrial.

Com relação à base de cálculo, transcreveu o artigo 56 e seus incisos, do RICMS/97, para aduzir que em todos os casos citados, sem exceção, o Regulamento buscou calcular o valor da operação, o preço da mercadoria ou o custo

Regulamento buscou o valor, o preço real da coisa produzida e/ou comercializada.

No caso em tela, diz que a base de cálculo regulamentar foi composta por módulos: “a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”, conforme estabelece de forma idêntica a Lei 7.014, de 04 de dezembro de 1996, em seu art. 17, § 18º, II.

Ressalta que o valor contábil real da mercadoria é ainda maior, tendo em vista que não foram agregados outros itens que compõem o custo efetivo de produção para fins de apuração da base de cálculo do ICMS.

Salienta que, por hipótese, se o contribuinte terceirizasse a propriedade de todas as matérias-primas, todos os materiais secundários, terceirizasse ainda o acondicionamento e a mão-de-obra, ainda assim a base de cálculo não seria nula. A base de cálculo para fins de apuração do ICMS não seria decomposta, mas continuaria a ser, sem margem de dúvida composta pelos seus módulos: “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” (composição do valor, do preço da mercadoria) como definido em Lei e no Regulamento para fins de apuração do ICMS.

Esclarece que as transferências a que se referem as operações realizadas não estão aplicadas no sentido restrito de transferência entre matriz e filial (conotação dada pela Defendente) e sim em seu sentido amplo como transferências interestaduais com base de cálculo inferior a base de cálculo estabelecida por Lei e pelo Regulamento, tendo ocorrido a circulação das mercadorias.

Observa que a mesma titularidade resta comprovada pelo “contrato de prestação de serviços de industrialização” apresentado no qual os mesmos titulares assinam pelas duas empresas: P&G – São Paulo e P&G – Bahia.

No que concerne ao *quantum* indicado como devido, esclarece ainda que o “custo unitário do produto produzido” constitui um dos custos utilizados pela área empresarial para fins de decisão gerencial e é diferente do custo para fins fiscais que é definido em Lei.

Sobre a pretensão do defendente de que se prevalecer a exigência fiscal teria direito aos créditos fiscais de ICMS decorrentes das entradas de todos esses insumos, sob pena de inobservância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, o preposto fiscal argumenta que as notas fiscais de Lauril Alquil Benzeno foram emitidas tendo como destinatária a P&G – São Paulo com destaque de ICMS a citada P&G – São Paulo, a qual, recebeu os alegados créditos não sendo permitido pela legislação do ICMS a utilização dos mesmos créditos pela P&G – Bahia o que configuraria utilização em duplicidade dos créditos. Mesmo assim, diz que após quitado o Auto de Infração a P&G – São Paulo (IE: 149799582118) fará jus a utilização do crédito referente ao principal (ICMS).

## **Infração 02**

Informou que as notas fiscais de transferências interestaduais (fls. 297 a 370) foram apresentadas pelo contribuinte indevidamente pelo simples fato de tal contribuinte não ter sido intimado para tal. Confirma que se trata da nova empresa constituída que efetuara transferências interestaduais (Procter & Gamble do Brasil S/A – IE: 77.730.810 NO, motivo pelo qual opina pela exclusão da infração 02.

## **Infração 03**

Manteve seu procedimento pela procedência deste item, tendo em vista os esclarecimentos prestados em relação ao item 01 do Auto de Infração que resultou em erro na apuração do imposto e, como resultado, erro nas Declarações Mensais de Apuração do ICMS do período.

Conclui opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado foi cientificado da informação fiscal, conforme intimação à fl. 1.270 tendo se manifestado às fls. 1.282 a 1.284, expondo que demonstrou:

- a) em relação ao item 01, que as operações autuadas não se tratavam de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, mas sim de operações de remessa e retorno para industrialização, cujo tratamento que adotou está em plena consonância com a legislação federal e estadual.
- b) quanto ao item 02, através de documentos hábeis e idôneos, foi comprovado o recolhimento integral do ICMS lançado.
- c) a nulidade do lançamento fiscal, em razão de inúmeros vícios contidos no auto de infração, bem como o equívoco na determinação da base de cálculo do débito do item 01.
- d) A insubsistência do item 02, inclusive o preposto fiscal acolheu esta alegação e propôs a exclusão do débito.
- e) a regularidade de seus procedimentos fiscais, e o autuante deixou claro seu desconhecimento sobre as operações realizadas na industrialização por encomenda, apoiando-se na legislação do IPI, sendo descabida esta conclusão fiscal visto que a operação de remessa e retorno para industrialização está prevista expressamente no Convênio AE 15/74 e artigos 615, 616 e 59, II, “a”, do RICMS/Ba e 402 do RICMS/SP.

Conclui reiterando suas razões defensivas, especialmente no tocante ao item 01, no sentido de que seja reconhecida a natureza das operações (remessa e retorno de industrialização por encomenda) e a regularidade do tratamento fiscal adotado pela empresa.

O autuante presta informação sobre a manifestação defensiva (fl.1.302), aduzindo que o autuado não traz fato novo ao processo, e por isso, deve aplicado o disposto no § 1º do artigo 123, do RPAF/99, entendendo que a mesma está eivada pela nulidade. Opina pelo disposto em sua informação fiscal às fls.561 a 572.

#### **VOTO**

Analizando a preliminar de nulidade, do item 01, argüida pelo sujeito passivo, a pretexto de falta de clareza e precisão na descrição dos fatos, verifico que no corpo do auto de infração foi esclarecido que houve erro na determinação da base de cálculo do imposto nas transferências de mercadorias, sendo indicado que a exigência fiscal foi apurada com base nas planilhas de nº 01 a 03, que instrui os autos, as quais, são auto-explicativas e possibilitam o perfeito entendimento da acusação fiscal. Além disso, na informação fiscal foram prestados todos os esclarecimentos sobre o trabalho fiscal, e o sujeito passivo foi cientificado conforme intimação à fl.1.279, e pelos argumentos desenvolvidos quando da apreciação do mérito, o autuado demonstrou ter exercido com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Quanto a alegação de que houve equívoco no método adotado pela fiscalização para apurar a base de cálculo do imposto, dizendo que no demonstrativo de débito anexo ao Auto de Infração, foi apurado o mesmo montante devido a título de ICMS evidenciado em suas planilhas, porém, indicando bases de cálculos completamente diversas das que foram apuradas nas planilhas, utilizando a alíquota de 17%, quando a apuração do débito foi com base na alíquota de 12%, observo que realmente os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando a alíquota de 12%, cujos débitos foram transportados para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%.

Verifico que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, como quis fazer crer o impugnante na sua defesa. O fato de ter constado a alíquota 17% e a base de cálculo sobre esta alíquota, tal indicação não invalida o presente lançamento tributário, visto que o montante devido a título de ICMS resulta da aplicação correta da alíquota de 12% sobre as bases de cálculos apuradas no levantamento fiscal.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, não estando presentes os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/97, cuja exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes, e nos demonstrativos, cópias de notas fiscais e demais documentos que fundamentam cada item da autuação.

No mérito, das três infrações contempladas no Auto de Infração, o item 02, não merece maiores considerações, tendo em vista que o autuado comprovou que as operações realmente se tratam de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, comprovado ter escriturado as notas fiscais de transferências relacionadas às fls.159 a 161 e ter recolhido o imposto corretamente sobre as mesmas, inclusive o próprio autuante na informação fiscal acabou por reconhecer a insubsistência deste item em razão das transferências terem ocorrido para a empresa Procter & Gamble do Brasil S/A – IE: 77.730.810 NO.

Quanto ao item 01 a exigência fiscal foi lançada no auto de infração por ter o Fisco constatado que o contribuinte autuado promoveu saídas de mercadorias, no período de janeiro de 2006 a setembro de 2008, através dos documentos fiscais listados às fls.114/161 dos autos, ao abrigo indevido da não-incidência, relativamente a operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos pertencente ao mesmo titular, e com preço inferior ao custo de produção.

Ou seja, autuação versa sobre a emissão de notas fiscais sem o destaque do ICMS, com aplicação indevida da não-incidência, em operações de transferência de mercadorias entre o estabelecimento do autuado e o estabelecimento de outro contribuinte.

Na análise da peças processuais, verifico que esta infração imputada ao sujeito passivo está devidamente demonstrada e apoiada nos respectivos documentos fiscais, todos anexados aos autos, tendo a fiscalização considerado todas as operações realizadas pelo estabelecimento autuado como se fossem transferências de mercadorias entre estabelecimento do mesmo titular.

Assim procedendo, calculou o débito da seguinte maneira:

1. CUSTO MATÉRIA PRIMA: foram relacionadas todas as notas fiscais de remessa para industrialização do produto LAB e das compras dos produtos Soda cáustica e Acido sulfúrico – fls.29 a 80;
2. MÃO DE OBRA: foram levantados junto à contabilidade os custos com mão de obra - fls.80 a 113;
3. IPI: foi calculado à alíquota de 10% sobre o custo da matéria prima;
4. CUSTO (LAB): o custo LAB/ton foi determinado pela fórmula:  $CUSTO/LAB = (CUSTO MP + IPI + MO) / QUANT.TOTAL$  (constantes nas notas fiscais).
5. ICMS: o débito foi calculado tomando por base as notas fiscais de remessa do produto para São Paulo, sendo calculada a base de cálculo:  $(QUANT. \times CUSTO/LAB/TON) \times 12\%$ .

O exame do presente lançamento passa pela análise do aspecto material da incidência do ICMS, verificação sobre a questão da classificação das operações praticadas pelo contribuinte autuado frente ao disposto na legislação tributária, bem como das implicações decorrentes do descumprimento das obrigações principal e acessória.

As notas fiscais que serviram de base ao levantamento fiscal demonstram que as operações se referem a industrialização por conta e ordem de terceiro, inclusiv cópia do Contrato de Prestações de Serviços de Industrialização, fi

no Estado de São Paulo, datado de 29/01/2001, devidamente registrado no 30º Cartório de Registro Civil – Ibirapuera – cidade de São Paulo (docs.fl.s.424 a 431).

Prosseguindo, na análise da legislação de cuida a espécie, observo que as operações em questão, caracterizadas por saídas resultantes de industrialização sob encomenda, foram enquadradas pelo autuado no artigo 615 do RICMS/97. A fiscalização não apresentou qualquer prova de que o contribuinte não tivesse obedecido o citado artigo, limitando a desclassificar as operações e enquadrá-las como de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa.

Cumpra registrar que no mérito é recorrente a questão sob análise à jurisprudência do CONSEF, a exemplo do ACÓRDÃO JF Nº 0198/02-09, que trata da mesma matéria, sujeito passivo, embora lavrado por outro preposto fiscal, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal.

Verificada a identidade entre os argumentos trazidos pelo impugnante e o voto proferido no ACÓRDÃO JF Nº 0198/02-09, acima mencionado, do qual figurei como Relator, trago o mesmo entendimento para integrar o presente voto, passando, assim, a reproduzir parte do aludido voto, quanto ao mérito em questão, *in verbis*:

*“Quanto ao item 01, a imputação diz respeito a realização de operações de saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.*

*A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96 e no artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97), in verbis:.*

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

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

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

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

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

*A legislação citada, deixa claro ao afirmar que na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o preço da aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e que o custo de produção, para os casos de transferência interestadual, é o somatório das seguintes parcelas: os custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra e que este valor do custo foi fornecido pelo autuado.*

*A conclusão fiscal está baseada no fato de o autuado ter efetuado diversas remessas do produto Linear Aquilbenzeno Sulfonado - HLAS (LABS), totalizando a quantidade de 517,39 toneladas, para o terminal de armazenamento da Tequimar Terminal Químico de Aratu, através das notas fiscais discriminadas no demonstrativo à fl.10, com o fim específico de exportação, e posteriormente, emitiu a Nota Fiscal nº 9605 (fl.42), na mesma quantidade, contendo como natureza da operação “venda de produção....” para a empresa Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda, localizada no Estado de São Paulo, cujo valor da operação foi inferior ao montante das notas fiscais de remessa para armazenamento, entendendo a fiscalização que houve transferência de mercadorias para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção.*

*Não houve questionamento dos valores apurados pela fiscalização, porém, o sujeito passivo argumentou que não existe hipótese consubstanciada de transferência de mercadorias, pois a saída ocorreu a título de venda para outra empresa, a Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda, detentora de outro CNPJ, não havendo, segundo o defendente, óbice de ordem legal que impeça operações de compra e venda praticadas por preços inferiores ao de custo.*

*Pelo que se vê, a questão se resume exclusivamente se determinar se a operação de saída através da Nota fiscal nº 9605, se trata de uma transferência de mercadoria para estabelecimento do mesmo titular, e se foi utilizado preço inferior ao custo de produção.*

*A definição do estabelecimento, segundo o art.11, § 3º, da LC 87/96, “é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias.”, sendo autônomo cada estabelecimento do mesmo titular, respondendo pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.*

*Entende-se por transferências, operações de entradas ou de saídas de mercadorias e bens entre estabelecimentos de uma mesma empresa, e conseqüentemente, do mesmo titular. Enquanto a matriz é a sede de um estabelecimento em relação às suas filiais, a filial é um estabelecimento dependente de outro ou da sede de outro.*

*Disso decorrente, a transferência de mercadorias é um tipo de operação que ocorre entre a matriz de uma mesma empresa e suas filiais, ou entre as filiais, o que se leva a concluir que quando a lei utiliza a expressão “estabelecimento de um mesmo titular”, está se referindo a estabelecimentos da mesma empresa.*

*No caso em apreciação, examinando os documentos que instruem a autuação, verifiquei que a empresa autuada tem sócios comuns idênticos ao da empresa destinatária dos produtos - Procter & Gamble Industrial e Comercial Ltda., contudo, pelas considerações acima, a operação realizada através da nota fiscal objeto da autuação, não se enquadra no conceito de transferência de produtos entre estabelecimentos do mesmo titular, tipificado no artigo 56, inciso V, "b" do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97.”*

*Neste processo, constato que no período objeto da autuação, o contribuinte autuado se encontrava como uma sociedade empresária tipicamente industrial que recebeu, de sua coligada, matéria prima para beneficiamento, e que após executar a tarefa para qual foi contratada e nos limites do contrato, devolveu a mercadoria beneficiada à proprietária, obedecendo o que determina o artigo 615 do RICMS/97.*

*Conforme explicado anteriormente, e previsto no art.13, § 4º, da LC nº 87/96, na determinação da base de cálculo na hipótese de transferência, deve ser considerado o custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). No presente caso, os documentos constantes nos autos comprovam que o estabelecimento autuado não adquiriu a matéria prima para composição do custo unitário do produto que foi objeto da industrialização, que foi utilizado pela fiscalização, o que, no meu entendimento, seria contabilmente incorreto considerar um custo contabilizado em outra sociedade empresária.*

*Não restando caracterizada a infração imputada à empresa autuada, ou seja, que tenha ocorrido saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção, considero insubsistente a infração.*

*Quanto ao item 03, relativo a multa por descumprimento de obrigação acessória referente a declaração incorreta de dados na DMA- Declaração de Apuração Mensal do ICMS considerando que esta infração está intimamente relacionada ao item 01, restanc do citado item, não é devido manter a exigência fiscal. Item insubsi*

Ante o exposto, voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279116.1199/09-6, lavrado contra **PROCTER & GAMBLE QUÍMICA LTDA.**

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de maio de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR