

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0048/10-0  
**RECORRENTES** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDOS** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A.  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1<sup>a</sup> JJF nº 0267-01/11  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26/08/2013

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0239-12/13

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. VÍCIOS DO PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito, estipuladas nas leis e regulamentos, existem rotinas administrativas a serem observadas, visando à correção da atividade fiscalizadora. Recursos **PREJUDICADOS**. Decretada, de ofício, a *Nulidade* do Auto de Infração. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0267-01/11 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2010, exige ICMS no total de R\$396.986,26, em razão do cometimento das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo no período de janeiro a dezembro de 2005. Valor: R\$256.798,08, mais multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2** – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo no período de janeiro a dezembro de 2005. Valor: R\$140.188,18, mais multa de 60%.

Na descrição dos fatos os autuantes consignam que esta autuação trata de renovação da ação fiscal do Auto de Infração nº 206891.0025/09-6, que foi julgado NULO, conforme Acórdão que transcreve. Na sua informação fiscal (fl. 223) afirma que “*Trata-se de renovação do procedimento fiscal, consoante Decisão do CONSEF e com base no art. 173, II do CTN*”.

Consta ainda no corpo do Auto de Infração que foi efetuado estorno de crédito com fundamento no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao da última entrada nos estabelecimentos localizados em outros estados no mês anterior ao da transferência para a Bahia. Dizem, também, que foram expurgados os valores das despesas administrativas dos CD's e frete.

Colacionando decisões administrativas e judiciais, registram que quando ocorreram várias aquisições na mesma data foi apurado o valor médio das mesmas, de sorte a se determinar o VEMR. Para tanto foi retirado o ICMS relativo às operações de entradas nos centros atacadistas

localizados em outras unidades federadas e foi incluído o imposto concernente às transferências para este Estado, utilizando-se a alíquota de origem.

Após saneamento dos autos a pedido da 1ª JJF, esta prolatada a seguinte Decisão:

*Inicialmente, o contribuinte suscitou preliminar de nulidade com as alegações de que consta do presente Auto de Infração importâncias já exigidas no Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, e que não é possível a renovação da exigência levada a efeito no Auto de Infração nº 206891.0025/09-6 anulado, porque está em fase de julgamento outro Auto de Infração, onde constam valores de exigências de créditos tributários com referência ao exercício de 2005, caracterizando segundo o sujeito passivo, um “bis-in-idem”, passível de nulidade por desrespeito ao princípio da tipicidade e cerceamento do direito de defesa, porque no seu entendimento o último lançamento não pode ser considerado antes do julgamento do primeiro.*

*Saliente que o Auto de Infração 206891.0025/09-6 citado pelo contribuinte foi anulado porque ao apurar o valor da entrada mais recente das mercadorias no atacadista os autuantes consideraram apenas os elementos formadores de custo na fábrica, não consideraram o valor da entrada mais recente no CD, que seria formado pelo custo da fábrica, mais acréscimos que pudessem ocorrer até o CD. Valendo ressaltar que o mencionado Auto de Infração fora anulado na Junta de Julgamento Fiscal – Acórdão 0034-1/10 e tal Decisão fora mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal – Acórdão nº 0295-12/10.*

*No que se refere ao Auto de Infração 206891.0023/09-3, a imputação foi de que o estabelecimento autuado utilizou crédito fiscal relativo à base de cálculo superior ao custo da mercadoria produzida.*

*Sendo que no levantamento havia transferências para o autuado tanto da fábrica como de Centro de Distribuição - CD, e os autuantes teriam adotados o mesmo custo de produção tanto para a transferência da fábrica, como na transferência de Centro de Distribuição. Sendo anulado o montante exigido relativo à transferência do Centro de Distribuição, entendendo os julgadores que não foram considerados no CD o montante da última entrada, que seria composto do custo na fábrica, mais os agregados em decorrência da transferência até o CD. Naquele julgamento, fora mantida no Auto de Infração apenas a importância constante do levantamento relativo a transferências a partir da fábrica transferidora das mercadorias, que não faz parte da presente demanda.*

*Do exposto acima não acolho as argüições de nulidade suscitadas, posto que consoante demonstrado, não há qualquer desrespeito ao princípio da tipicidade. Ademais, além dos esclarecimentos postos acima, pinçados dos julgamentos dos mencionados Autos de Infração, pela extensa “Descrição dos Fatos” na presente peça acusatória apresentada pelos autuantes, afasta qualquer possibilidade de cerceamento do direito de defesa, sendo plenamente comprensível em que consiste a acusação fiscal e seus fundamentos, ressalte-se, amplamente impugnado pelo autuado, o que demonstra o seu conhecimento sobre a acusação fiscal. Portanto, reiterando, não há como prosperar as argüições de nulidade sob tais alegações.*

*Foi também suscitada a nulidade da autuação sob o argumento de existência de vícios formais, alegando que os autuantes ao dizerem que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, deveriam ter comprovado mediante as transcrições dos dispositivos constantes das leis estaduais que são divergentes do que dispõe a Lei Complementar nº 87/96, as operações que foram praticadas de acordo com os dispositivos divergentes com a transcrição, ou apenas a citação de Convênios e do Protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS.*

*Constatou que na descrição da infração se trata de base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), e o contribuinte autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos.*

*O sujeito passivo também suscitou nulidade do Auto de Infração com a alegação de que os Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º do RICMS/MG) e São Paulo (DN CAT 05/2005), editaram normas interpretativas sobre a composição do custo da mercadoria produzida diferente da interpretação dada pelos autuantes quanto ao disposto na LC 87/96. Argumenta que as normas dos demais Estados, não são literalmente divergentes da LC 87/96. Entende que devem ser excluídos os valores correspondentes, por inexistência de fato determinante na autuação, porque está sendo ferido o princípio da tipicidade. Quanto a este item ressalte-se que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados são hierarquicamente inferiores à Lei Complementar e não podem estabelecer regras que contrariem a determinação expressa na LC nº 87/96. Ademais os atos normativos editados por outros Estados não se aplicam ao Estado da Bahia, tendo em vista o princípio da territorialidade. Portanto não acolho a preliminar de nulidade por tal motivação.*

*Em relação ao argumento de que na qualidade de sucessora por incorporação, não é responsável pela multa aplicada, vejo que não assiste razão ao sujeito passivo, saliento que o lançamento tributário diz respeito a fato gerador ocorrido no exercício de 2005 em decorrência do descumprimento de obrigação principal.*

*Ora, é cediço que nos casos de sucessão o sucessor adquire os ativos e passivos do sucedido, valendo dizer que não há transferência de multa, haja vista que esta continua a integrar o passivo da empresa que é incorporada, portanto, adquirida pelo sucessor.*

*Convém, nesse sentido, reproduzir parcialmente lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho: “Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexiste sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente, sob outra roupagem institucional. Portanto, a multa não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é:... b) incorporada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um sob-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades incorporadas, naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas.” (Manual de Direito Tributário-2ª edição-pág. 388).*

*Ademais, a multa aplicada está prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, sendo, portanto, legal.*

*Face ao exposto, não há como prosperar a argüição de nulidade sob tal argumento.*

*Quanto ao mérito, passo a examinar as duas infrações em conjunto, tendo em vista que versam sobre matérias correlatas, respaldadas nos mesmos dispositivos legais. Essas duas infrações tratam de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de centros de distribuição (Infração 01) e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias (Infração 02), sendo que tanto os centros de distribuição como as unidades fabris estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial do contribuinte autuado localizada no Estado da Bahia.*

*Vale assinalar que a Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, no seu art. 13, §4º, I, assim dispõe:*

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

*[...]*

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

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

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

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

*A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I, ao dispor sobre as transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, assim prevê:*

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*[...]*

*§7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:*

*I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou*

*II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.*

*Consoante se depreende da leitura dos dois dispositivos legais transcritos acima, nas transferências descritas nas duas Infrações, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente.*

*Em sua defesa, o contribuinte afirma que, na apuração do valor da entrada mais recente, os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação – o valor correspondente à última entrada do mês anterior e, em alguns casos, o valor médio das últimas entradas do mês anterior.*

*Efetivamente a apuração do valor da entrada mais recente, utilizado pelos autuantes na aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, não estava em total conformidade com o previsto na legislação. Dessa forma, o processo foi convertido em diligência para que os autuantes efetuassem a apuração do imposto exigido nas duas Infrações, seguindo o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, qual seja, utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.*

*A diligência foi atendida, tendo sido elaborados os seguintes demonstrativos referentes às infrações em comento:*

a) Infração 1: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferências Atacadistas – 2005” (fls. 244 a 257); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Atacadista – 2005” (fl. 275); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Atacadista – 2005” (fl. 243).

b) Infração 2: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferência Fábricas – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fls. 260 a 274); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Fábricas – 2005” (fls. 277 e 278); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Fábrica – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fl. 259).

Além dos mencionados demonstrativos, os autuantes colacionaram aos autos em meio magnético – CD, contendo de todos os demonstrativos citados acima.

Consta nos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe. LC 87/96” que o valor da entrada mais recente foi extraído dos arquivos SÍNTEGRA fornecidos à fiscalização, e que o valor foi apurado com base na entrada mais recente no estabelecimento remetente da mercadoria localizado em outra unidade da Federação. Foi consignado no rodapé do citado demonstrativo que, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, foi considerada a de maior valor. Também foi explicado que foi retirado o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Quanto a alegação de que não consta do inciso I, §4º, art. 13 da LC 87/96 que o valor da base de cálculo do imposto é o custo da entrada da mercadoria, sem ICMS, acrescido do valor do imposto exigível na operação interestadual, tal como estão a pretender os autuantes, saliento que consoante o art. 13, § 1º, I, da mencionada LC 87/96, integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto. Portanto está correto o procedimento dos autuantes de retirar o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e incluir o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Da análise dos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe. LC 87/96”, constato que, após a diligência, os valores correspondentes à entrada mais recente, utilizados na apuração da base de cálculo a ser empregada nas transferências de que tratam as duas Infrações, estão de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96. Verifico que os autuantes tomaram o cuidado de não excluir qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando inclusive o contribuinte.

Também foi feita a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia.

Saliento que o sujeito passivo foi notificado acerca do resultado da diligência, recebeu cópia dos novos demonstrativos e se manifestou, aduzindo que embora tenham os autuantes com os novos demonstrativos que resultaram da revisão fiscal, se esforçado em identificar as entradas de mercadorias mais próximas das suas saídas do estabelecimento remetente, continuam existindo equívocos materiais que tornam improcedente o ato fiscal, manteve os mesmos argumentos defensivos, entretanto não trouxe aos autos as provas das alegadas inconsistências.

Utilizando os critérios previstos na legislação do ICMS, nas duas infrações, ficou comprovado que o sujeito passivo efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias, nos montantes apurados na diligência realizada, nos valores de R\$ 232.670,97, na Infração 01, e R\$ 114.597,14, na Infração 02, consoante demonstrativos resumo às fls. 243 e 259 do PAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A 1ª JJF recorreu, de ofício, a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Inconformado, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 314/331) através da BRF Brasil Foods S. A. na condição de sucessora por incorporação da Perdigão Agroindustrial S. A..

Preliminarmente, aduz a impossibilidade da exigência do mesmo crédito tributário pelo mesmo fato, em dois Auto de Infração. Discorrendo sobre a Decisão de JJF em não aceitar seu argumento defensivo a respeito dos valores do Auto de Infração nº 206891.0023/09-3 serem os mesmos do presente e na parte em que houve a sucumbência do Estado, afirma que nesta situação tal sucumbência somente se torna definitiva após apreciação por uma das CJF. Consequentemente, a anterior nulidade arguida continua válida, pois, enquanto pendente o Recurso de Ofício não poderia ser lavrado o presente Auto de Infração.

Ainda traz como nulidades da ação fiscal o desrespeito ao princípio da tipicidade, como argumenta. E mesmo tendo apenas por referência a LC nº 87/96, não existem no Auto de Infração e seus anexos, nem na informação fiscal, as seguintes provas: **a)** de que as legislações das unidades da Federação das quais as mercadorias foram procedentes contêm normas fixando base de cálculo do imposto devido em operação interestadual superior à que está prevista na LC nº 87/96; **b)** existindo tais normas divergentes da LC nº 87/96, os estabelecimentos situados nessas unidades da Federação promoveram operações interestaduais em consonância com as mesmas. Além do mais, se alguma unidade da Federação infringiu disposição da LC nº 87/96, deve ser ela a acusada e não a empresa.

Argui, em seguida, ser indevida a multa aplicada uma vez que, na qualidade de sucessora por incorporação, não é responsável pela mesma após formalização da incorporação. Discorre sobre a matéria e se estriba no entendimento da Eg. Primeira Seção do STJ (Resp 923012/MG).

No mérito, diz que as reduções do imposto perpetradas pelos autuantes quando da diligência requerida pela JJF somente atingiram uma pequena parte dos equívocos apontados na sua impugnação e das recomendações constantes dos Acórdãos deste Colegiado de nºs 0379-04/10, 0034-01/10 e de Decisão proferida na sessão 003/09. Comentando cada uma de per si, diz que os autuantes, mesmo com o conhecimento das mesmas, “*chegaram ao ponto de “manipular dados” para exigir do recorrente valores indevidos*”. E tal manipulação resta patente no procedimento por eles realizado e constante da fl. 03 do AI, como aborda em minúcia, inclusive apresentando tabelas comparativas para concluir que: “*..tem certeza de que, tendo por base os valores das operações de entradas constantes das notas emitidas pelos estabelecimentos atacadistas, comparativamente com os valores das notas fiscais de saídas com destino ao Estado da Bahia, as diferenças encontradas no levantamento fiscal tendem a desaparecer ou ser até favoráveis à Recorrente (como no exemplo acima). A consequência na utilização de critério divergente do previsto na LC 87/96, ou seja, diminuição do ICMS (12%) integrante do preço no estabelecimento atacadista e substituição do mesmo ICMS calculado pelo percentual de 7%, é que acabou resultando as glosas feitas pelos autores do ato fiscal. A adoção do critério adotado pelas autoridades fiscais não é o que pretendem os legisladores ao dar os contornos da sistemática do ICMS constante da Lei Complementar 87/96*”.

Ressalta de que o inciso I do art. 13, da LC nº 87/96 não determina que o valor da base de cálculo do imposto é o custo da entrada da mercadoria sem ICMS, acrescido do valor do imposto exigível na operação interestadual, como pretende a fiscalização. Ao contrário, a previsão é que ele seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, incluído o ICMS, pois parte integrante do valor da operação, conforme previsões do § 1º, inciso I, do artigo 13 da LC nº 87/96. E, indo adiante, afirma que se a legislação tivesse a pretensão de adotar procedimentos como o ora realizado pelo fisco, “*os contribuintes sujeitos ao lançamento por homologação estariam submetidos a regras específicas de escrituração dos livros fiscais*”, o que não se denota, como se depreende das determinações do art. 322, do RICMS/97, cujo teor comenta para concluir que “*se na saída interestadual de mercadoria para estabelecimento da mesma empresa a base de cálculo é o valor da entrada mais recente (e não do custo sem ICMS), tal valor não pode ser diferente daquele escriturado no livro Registro de Entradas – VALOR SOBRE O QUAL INCIDIU O ICMS. E é este valor que determina a base de cálculo na saída interestadual com destino a estabelecimento da mesma empresa*”

Requer a nulidade e/ou improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS, no seu opinativo jurídico da lavra da n. Procuradora Maria Helena Cruz Bulcão (fls. 347/348), observa, inicialmente, que o recorrente não trouxe aos autos provas nem argumentos jurídicos que já não tivessem sido apreciados pela JJF.

No mérito, ressalta que a apuração do custo de produção adotado encontra-se previsto na Lei Complementar nº 87/96, com autorização expressa da Constituição Federal (art. 146). Em assim sendo, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu expressamente quais parcelas compõem o custo

da mercadoria nas operações de saídas interestaduais. Trancreve as determinações do § 4º, II, do art. 13, da LC nº 87/96, insculpidas no art. 17, 8º, II da Lei nº 7014/96.

Em seguida, pontua que o trabalho realizado pelos autuantes utilizou como parâmetro para definição da base de cálculo o valor da entrada mais recente da mercadoria, como informado no corpo do Auto de Infração e que a Decisão proferida pelo Superior Tribunal de justiça (RE 707635), bem como o posicionamento do STF confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo e a definição taxativa do custo da mercadoria, entendida como a soma dos custos da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Opina pelo Improvimento do Recurso interposto.

Os autos foram distribuídos à 1º CJF. Na fase de instrução foi o processo colocado em pauta suplementar. Após análise dos Srs. Conselheiros foi decidido: “*Considerando que o referido processo (AI 206891.0023/09-3) encontra-se em mãos da Conselheira Mônica Roters da 2ª CJF aguardando instrução, por deliberação unânime os membros da 1ª CJF decidiram que o processo fosse devolvido à Secretaria do CONSEF para ser redistribuído à Conselheira Mônica Roters que irá apreciar o Recurso de Ofício (JJF 0379-04/10 do 206891.0023/09-3), de modo que possibilite fazer uma conexão entre os fatos geradores indicados no demonstrativo daquele processo e deste (AI 206891.0048/10-0)*”.

Em mãos desta relatora, o processo foi colocado em pauta suplementar do dia 26/06/2013. Após análise, decidiu a 2ª CJF que ele se encontrava apto à julgamento.

## VOTO

Os autuantes informam que trata o presente de renovação de fiscalização. O Auto de Infração é constituído de duas infrações. Na infração 1 é exigido ICMS pela utilização indevida de crédito fiscal em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. As operações de transferências originaram de Centros de Distribuição – CD's. A infração 2 tem a mesma descrição da infração 1, porém as transferências foram oriundas de estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias.

Diante da situação deste Auto de Infração, necessário fazer algumas considerações a respeito de um lançamento de ofício.

O início da ação fiscal marca o momento em que o Estado, por meio de seus agentes, interfere no comportamento tributário do contribuinte, podendo resultar deste ato à apuração de irregularidades e o consequente lançamento de ofício do crédito tributário. E, para o surgimento deste início é necessário que o contribuinte tenha conhecimento prévio da fiscalização. É pela intimação que se inicia a relação entre o fisco e o contribuinte, cientificando-se este último de que sobre ele poderá vir a pesar uma imputação e propiciar fazer sua defesa, mesmo quando da fiscalização e/ou posteriormente, da maneira mais ampla possível (art. 5º, LV, CF). E mais, ela, de igual forma, é marco inibidor da denúncia espontânea. Assim, para o início à ação fiscal é necessária a lavratura do “Termo de Início da Ação Fiscal” que poderá ser a intimação para apresentação de livros e documentos fiscais, conforme dispõe o art. 26, II e III e 28, I, II e III, do RPAF/BA - Decreto nº 7.629/99, para ficarmos adstritos a norma legal do Estado da Bahia, intimação esta imprescindível ao estabelecimento e desenvolvimento válido da relação processual, pois de fundamental importância para que não haja qualquer mácula ao princípio constitucional da ampla defesa. E, como não poderia deixar de ser, esta intimação tem início de validade, bem como de término, já que o sujeito passivo tributário não pode restar indefinitamente a mercê do fisco.

Além do mais, a fiscalização estadual, quando nas suas funções de controle das receitas do Erário, encontra-se investida, privativamente, do poder e dever de, constatando qualquer irregularidade tributária, buscar recuperar esta receita, espontaneamente ou de ofício, pela

lavratura do Auto de Infração. Estas são, em linhas gerais, as determinações do art. 142 do CTN. Neste contexto, o lançamento de crédito tributário é um ato vinculado (Parágrafo único do art. 142, do CTN), devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação, constituída de leis, regulamentos, portarias e de rotinas administrativas.

Por outra banda, o Conselho de Fazenda Estadual é o órgão competente para julgar, “*no âmbito administrativo, os litígios decorrentes de lançamentos de tributos e de aplicação de penalidades por infrações à legislação tributária e as impugnações do sujeito passivo interpostas a qualquer medida ou exigência fiscal*” (art. 2º do Regimento Interno do CONSEF – Dec. nº 7.592/99), não sendo incluída, nas suas atribuições, a determinação de qualquer procedimento fiscalizatório sem a observância do devido processo legal. O que ele pode, e deve, é solicitar, ou mesmo determinar, a renovação do procedimento fiscal quando a situação assim se impõe (art. 21, do RPAF/BA - *A autoridade que decretar a nulidade deverá mencionar os atos atingidos, determinando ou recomendando se for o caso, a repetição dos atos, a salvo de falhas-* grifos não originais), e como realizado pelo nobre relator do Acórdão nº 0295-12/10.

Neste contexto, mesmo que não se acolham às linhas acima tracejadas a respeito do início de uma ação fiscal relativamente a um lançamento por renovação, impõe-se observar que a solicitação foi de que a autoridade competente repetisse o lançamento de ofício a salvo de incorreções.

E, nesta linha, é necessário observar o que seja uma “renovação”. Para Aurélio Buarque de Holanda Ferreira (*in* Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 2º edição – revista e ampliada – 31ª reimpressão), renovar é: *tornar novo, dar aspecto ou feição nova, substituir por novo, recomeçar, reiniciar, dizer ou fazer novamente, consertar, restabelecer, repetir, corrigir, reiterar* e outros sinônimos, mas todos com um único sentido e que no presente caso é: renovar o Auto de Infração que foi anulado, realizar um novo Auto de Infração igual àquele que foi anulado diante da existência (no caso) de vício material na apuração do valor da base de cálculo do imposto. E, neste momento, ressalto de que a base legal para tal procedimento não é o art. 173, II, do CTN, como disse os autuantes, pois aqui o vício não foi formal.

Após tracejo destas linhas, atenho-me aos fatos acontecidos:

- A) Em 29/07/2009 foi lavrado o Auto de Infração nº 206891.0025/09-6 com a exigência de ICMS no valor total de **R\$312.656,90**, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de **janeiro a dezembro de 2005**. Como dispositivo legal infringido foi indicado o art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96. Na descrição dos fatos foi dito que a autuação encontrava-se baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, onde constava a discriminação dos itens dos custos de produção por código de produto. O sujeito passivo tributário, quando de sua defesa, contesta a base de cálculo do imposto, vez que não foram seguidas às regras insertas no inciso I, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.
- B) Verificada a veracidade desta alegação, através do Acórdão JJF Nº 0034-01/10 de 01 de março de 2010, a 1ª JJF decidiu pela nulidade da ação fiscal tendo em vista ter constatado vício material no lançamento fiscal, pois a expressão “*valor da entrada mais recente das mercadorias*” não pode ser considerada somente com os elementos formadores do custo do estabelecimento fabril. Assim, o levantamento fiscal, realizado exclusivamente com a planilha de custos do estabelecimento fabril, não permitia determinar com certeza o cometimento da infração, inexistindo nos autos qualquer registro sobre a impossibilidade de verificação do real valor da entrada mais recente das mercadorias no estabelecimento comercial (Centro de Distribuição) nos documentos fiscais de entrada, para justificar a adoção da metodologia utilizada pelos autuantes. Foi recomendada à autoridade competente a renovação dos atos, a salvo de falhas, consoante determina o art. 21 do RPAF/99 e os autos subiram para a 2ª Instância.

- C) Este Acórdão foi ratificado pela 2º CJF, através do Acórdão CJF nº 0295-12/10. Na Decisão, no Voto e na Resolução foi recomendado, novamente, que os autos retornassem ao órgão de origem “*para, caso possível, ser realizada nova ação fiscal a salvo dos equívocos apontados*”.
- D) Em 27/09/2010 foi lavrado o presente Auto de Infração com a exigência de ICMS no valor total de **R\$396.986,26**, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de **janeiro a dezembro de 2005**. Como dispositivo legal infringido foi indicado o art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Neste processo são duas as infrações: a infração 01 trata das transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição – CD's e a infração 02 transferências de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias. Na primeira foi exigido imposto no valor de R\$256.798,08 e na segunda o ICMS no valor de R\$140.188,18. Na descrição dos fatos, os autuantes consignam que esta autuação tratou de renovação da ação fiscal do Auto de Infração nº 206891.0025/09-6, que foi julgado NULO, conforme Acórdão que transcreve. Na sua informação fiscal (fl. 223), afirma que “*Trata-se de renovação do procedimento fiscal, consoante Decisão do CONSEF e com base no art. 173, II do CTN*”.

Para a lavratura do presente Auto de Infração, os autuantes tomaram por base:

1. A OS nº 518993/07, ou seja, a Ordem de Serviço de 2007 para dar sustentação a procedimento iniciado em 2010.
2. Anexaram aos autos o Acórdão CJF nº 0295-12/10, que anulou o Auto de Infração nº 206891.0025/09-6.
3. Apresentaram uma Intimação para apresentação de livros fiscais e CIAP, datada e assinada pelo contador da empresa de 07/04/2010 (antes do julgamento da 2ª CJF). Porém esta intimação se refere aos exercícios de 2006 a 2009 (fl. 50).
4. A outra Intimação existente (fl. 51) está com data de 26 de janeiro de 2009 (solicitando documentos de 2005, 2006 e 2007). A entrega da documentação se deu, por escrito, em 02 de março de 2009 (fl. 52).
5. Os e-mail's trocados entre a empresa e os autuantes datam, quase em sua totalidade, de 2007. Dois são de 2009 (julho até o dia 24) e um único de 13 de abril de 2010 quando a empresa solicita aos autuantes a entrega de seus livros fiscais de 2005 a 2009, pois estava sendo fiscalizada e necessitava dos mesmos (fls. 142/149).

Na linha de condução de que mesmo sendo uma renovação de procedimento fiscal deveria se dar ciência à empresa do início desta renovação, visando não macular o princípio da ampla defesa e do devido processo legal, ou mesmo da possibilidade de existir pagamentos realizados espontaneamente durante o período que antecedeu a lavratura do presente, esta renovação fiscal desde o seu nascêdo se encontrava viciada. Seguindo a outra linha de condução (**renovação** de um Auto de Infração pode ser realizada independentemente da ciência ao contribuinte do fato), os procedimentos fiscais seguiram os ditames legais.

Mas os acontecimentos não se restringiram a estes fatos. Como se observa no Auto de Infração nº 206891.0025/09-6 foi exigido ICMS na ordem de R\$ 312.656,90 para os fatos geradores de janeiro a dezembro de 2005. Nele não consta a distinção de que as transferências foram oriundas de centros de distribuição – CD's e as transferências de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias. O fato nele descrito é um só. Por outro lado, e no presente, os fatos geradores, pressupõem-se, são os mesmos com a distinção feita (infrações 1 e 2 e já comentada). Porém o ICMS exigido é da ordem de R\$396.986,26, ou mesmo de R\$347.268,11 como entendeu a JJF, ou seja, valor maior que o do primeiro. Ora, ao se apurar o custo de produção com base nas determinações contidas no § 4º, II, do art. 13, da LC nº 87/96, é lógico e óbvio que ele será sempre menor do que aquele apurado pelas “*entradas mais recentes*” (§ 4º, I, do art. 13, da LC nº 87/96),

pois neste caso estão inclusos, além dos custos com matéria prima, material secundário, mão de obra e embalagem, outras despesas. Consequentemente, a glosa do crédito fiscal somente poderia ser maior na situação primeira e menor na segunda. Ou seja, o presente Auto de Infração, necessariamente, deveria ter valor menor do que aquele de nº 206891.0025/09-6 e motivador da “renovação fiscal”, como dito. Sendo valor maior, resta claro que houve inclusões de novos documentos, inexistentes no primeiro lançamento realizado.

Ao apresentar valor maior do que o Auto de Infração nº 206891.0025/09-6, os autuantes demonstraram que não se limitaram a realizar uma renovação do procedimento anterior (ato atingido pela nulidade, decorrente de vício material existente) e sim que constituíram uma nova ação fiscal. E sendo nova ação fiscal, e não renovação, jamais poderia não ter dado ciência do fato a empresa e seguir todo o procedimento legal já acima comentado.

Por tudo exposto, de ofício voto pela nulidade da presente ação fiscal com base no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA, restando, consequentemente, Prejudicada a análise do Recurso Voluntário

Afora tudo até aqui exposto, a situação se agrava quando a empresa afirma que parte dos valores desta ação fiscal também esta lançada no Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, lavrado em 27/07/2009. Do valor exigido - R\$516.169,70, após duas diligências levadas a efeito, os próprios autuantes desdobram o processo em duas infrações (uma transferência dos centros produtivos e outra dos centros atacadistas) e afirmaram que a exigência deste referido Auto de Infração é da dada ordem de R\$379.884,02, ou seja, R\$160.676,32 (fábricas - CFOP 2151) e R\$219.207,70 (atacadistas – CFOP 2152). A 4<sup>a</sup> JJF (Acórdão JJF Nº 0379-04/10 de 23 de novembro de 2010) julga o Auto de Infração procedente em parte no valor de R\$160.676,32 e o envia à 2<sup>a</sup> Instância para ratificação, ou não, da Decisão tomada. E esta Decisão superior ainda não foi prolatada.

Não sendo Decisão definitiva, não é possível incluir no Auto de Infração em lide operações de transferências que no Auto de Infração nº 206891.0023/09-3 estejam incluídas. Se acaso, e como afirma a empresa, este fato existe, seria necessária a revisão total deste lançamento objetivando suas exclusões já que o Auto de Infração mencionado é anterior ao presente.

Quanto ao Recurso de Ofício, diante da Decisão ora prolatada resta o mesmo PREJUDICADO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADOS** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, e de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0048/10-0**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS