

A. I. Nº - 206891.0027/13-7  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM  
MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/04/2016

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0067-03/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA NAS TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ORIGINÁRIAS DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. A fiscalização efetuou o cálculo da diferença entre as bases de cálculo cujos valores foram registrados nas notas fiscais de transferência e os daquelas corretas, equivalentes às entradas mais recentes, nos termos do art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 c/c art. 17, §7º, I da Lei Estadual 7.014/96. Inconsistências no levantamento fiscal na apuração do valor mais recente, apontadas pelo impugnante, foram corrigidas mediante diligências cumpridas pelos autuantes, reduzindo-se o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/07/2013, refere-se à exigência de R\$578.984,66 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela 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 protocolo, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. (Demonstrativos às fls. 12 a 40) - Infração **01.02.23**.

Consta com suplemento: “Fiscalização apenas dos exercícios de 2008 e 2009 - base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96 - valor correspondente à entrada (no estoque) mais recente das mercadorias ou o custo de aquisição das mesmas - nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas(Cds), com destino à filial localizada neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de Entradas com a subsequente apuração do imposto devido(menor que o previsto em Lei).”

O impugnante, por meio de advogado com procuração à fls. 122 a 124, apresenta defesa, fls. 106 a 120, alegando inicialmente que o Auto de Infração não pode prevalecer eis que, além de conter vícios, a acusação fiscal por ele veiculada, analisada pelo seu mérito, se mostra totalmente improcedente.

Destaca foi autuada em relação aos fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 a 31/12/2009, tendo sido cientificada da lavratura do Auto de Infração em 07/08/2013, e com isso, assevera que parte dos créditos lançados foram atingidos pela decadência.

Observa 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 pelo

contribuinte. Prossegue sustentando que, por se tratar de 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, a regra de decadência do direito de lançar que deve ser utilizada é a prescrita no art. 150, §4º do CTN.

Sustenta que nesse sentido é consolidado o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, conforme decisões - AgRg no AREsp 42.691/GO, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 22/11/2011, DJe 23/02/2012, cuja ementas colaciona.

Assevera, ante os fundamentos por ele esposados, 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 art. 150, §4º, do CTN.

Sustenta ser evidente a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário referente aos meses de janeiro a julho de 2008, tendo em vista que estes foram homologados tacitamente pela Fazenda.

Diz restar demonstrada a decadência do direito do fisco de lançar de ofício qualquer diferença por apurada, referente aos “fatos geradores” de janeiro a julho de 2008, uma vez que a intimação do auto de infração somente ocorreu em 07/08/2013, devendo ser cancelada a exigência fiscal referente a estes períodos.

Registra também que o Auto de Infração não pode prevalecer por erro cometido pela fiscalização na apuração do valor cobrado em decorrência da aplicação de alíquota interna equivocada, tendo em vista que, conforme planilha trazida no próprio Auto de infração, foi aplicada alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo que entende correta, aplicando ainda, sobre o valor resultante, 60% a título de multa.

Observa que se a autuação versa sobre questionamento dos valores incluídos, como base de cálculo para o ICMS, em suas transferências interestaduais praticadas, 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%, conforme o caso.

Como exemplo reproduz de uma das tabelas anexadas à peça acusatória, fl. 110, na qual diz se verificar exatamente o contrário. Afirma não restar dúvidas de que, no caso dos autos, aplicou-se de maneira incorreta a alíquota interna de 17%, em lugar daquela aplicada nos casos de transferência interestadual, de 7% ou 12%, expressamente prevista no art. 93, §6º, incisos I e II do RICMS-BA/99, que transcreve.

Diz considerar 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. Prossegue assinalando que em decorrência desse grave equívoco, não é possível, 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.

Frisa que no mínimo, os cálculos trazidos na autuação, além de absolutamente equivocados, geram insegurança por não propiciar o exato conhecimento dos critérios adotados pela fiscalização, o que implica violação à estrita legalidade a administração pública autoridade fiscal, discricionariamente encontrou uma base de cálculo e aplicou a alíquota interna, mais gravosa, para lançamento do ICMS, ao arrepio da legislação vigente. Prossegue ressaltando que esse aspecto torna-se evidente quando no corpo do Auto de Infração é utilizado valores como base de cálculo totalmente diferente daqueles utilizados nas planilhas anexas. Arremata sustentando que, nesse contexto, fica demonstrado o vício no objeto do Auto de Infração em questão, e consequentemente resta evidente que o ato administrativo que instaurou o processo administrativo em comento, determinando a cobrança dos valores supostamente devidos a título de ICMS, não é hábil a tornar tal crédito tributário líquido, certo e exigível, impondo-se o cancelamento da exigência.

Requer, alternativamente, caso não se entenda que tal vício tem o condão de fulminar a autuação, que seja revisto o quanto da autuação, para fins de aplicação das alíquotas interestaduais, em lugar da interna.

Ao cuidar da apuração da base de cálculo da entrada mais recente, destaca que nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos seus estabelecimentos atacadistas (centros de distribuição), a fiscalização sustenta que a base de cálculo do ICMS adotada foi superior à prevista no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, exigindo, em função dessa acusação, o estorno do ICMS supostamente creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração do imposto devido.

Informa que de acordo com o Auto de infração, para fins de quantificação da exigência, foram elaborados os demonstrativos de “ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, tendo como premissa os aspectos contidos no detalhamento às fls. 02 e 03.

Diz restar demonstrado a necessidade do cancelamento do crédito tributário constituído no presente Auto de Infração, ao se confrontar a autuação com o disposto no artigo 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, que foi invocado pela própria fiscalização, nota-se que, a hipótese descreve a base de cálculo do imposto como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Afirma que a despeito disso, a fiscalização se utilizou de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada.

Esclarece que a “entrada mais recente da mercadoria” é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, ou seja, a entrada mais recente da mercadoria pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída. Continua assinalando que o critério adotado pela fiscalização, para a determinação do valor da entrada mais recente, correspondeu, efetivamente, a esse valor, o que demonstra a falta de liquidez e certeza da autuação, impondo-se, de pronto, seu cancelamento.

Sustenta que a fiscalização ao se propor lavrar um Auto de Infração consignando esse tipo infração, deve necessariamente adotar critérios que demonstrem claramente, e sem deixar dúvidas, como identificou o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Cita que a fiscalização não 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.

Diz ser impossível considerar válida a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS, inclusive porque, quando ocorreram várias entradas na mesma data e foi escolhido o maior valor entre essas operações, e não a operação mais recente, como determina a legislação, utilizando-se de critério inadequado e sem indicação nos autos da fórmula utilizada para esta apuração. Afirma que essas omissões configuram, ainda, nítido cerceamento ao seu direito de defesa, pois se não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados pela fiscalização para apurar o crédito tributário, como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional.

Menciona que falta de informações precisas acerca dos critérios e metodologias adotados na apuração dos valores para determinação da base de cálculo do ICMS representa vício de nulidade do trabalho fiscal, pois lhe priva qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi aplicada.

Registra que a “apuração do maior valor” das operações, tal como feita pela fiscalização, implica arbitramento fiscal, na medida é que esse valor médio jamais corresponderá ao valor efetivo das operações, se analisadas individualmente.

Afirma que a fiscalização jamais poderia ter lançado mão do arbitramento, previsto no art. 148 do CTN. Assinala que para ser legítimo o procedimento de arbitramento, em lugar da correta

utilização dos efetivos valores das operações como base de cálculo, deve-se estar diante de situação em que “sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”, não sendo este o caso na hipótese sob análise. Acrescenta destacando que para se valer de arbitramento, necessariamente “a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” e que tal contraditório também não foi instaurado, para a contestação dos valores arbitrados.

Depois de reproduzir trecho de ensinamentos dos juristas Carlos Mário Velloso e Souto Maior Borges a respeito da necessidade do “processo regular” nas hipóteses em que a fiscalização lança mão do arbitramento, assegura que não só a doutrina, mas a própria parte final do art. 148 do CTN ressalva a possibilidade de o sujeito passivo contestar o procedimento, sendo que tal avaliação contraditória poderá ser administrativa ou judicial.

Diz 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. Arremata aduzindo que a exigência fiscal formalizada carece de liquidez e certeza, o que torna inevitável seu cancelamento.

Ao tratar da violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, o impugnante transcreve o art. 155, inciso II, §2º da CF/88 para assinalar que o ICMS não é cumulativo, impondo-se, a necessidade de cancelamento do Auto de Infração.

Sustenta que a Lei Complementar 87/96 que regula o ICMS, ao relacionar as situações em que o contribuinte estaria sujeito ao estorno do imposto em seu art. 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.

Afirma que a doutrina pátria é unânime em tal posicionamento e para corroborar esse seu entendimento reproduz trecho dos ensinamentos de Roque Carrazza, Geraldo Ataliba, Aires Fernandino Barreto, Julio de Castilhos, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho e Aroldo Gomes de Mattos, com a finalidade de demonstrar que do comando constitucional se extrai o direito inquestionável ao crédito resultante de operação anteriormente tributada, por respeito ao princípio da não-cumulatividade.

Garante que a sistemática da não-cumulatividade do ICMS visa à compensação do imposto devido na operação de saída com o montante cobrado na operação anterior de entrada. Prossegue aduzindo que, sendo o creditamento a regra, em face da não-cumulatividade, não há de se impor interpretações restritivas, como pretende a fiscalização, exigindo, conseqüentemente, o estorno dos créditos tomados em razão da inclusão deste ou daquele item na composição do preço de transferência das mercadorias.

Diz ser a não-cumulatividade a característica principal do ICMS, 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 ser obedecido, vez que não cabe ao Executivo, nem ao legislativo limitar referido princípio.

Afirma que da inteligência do texto Constitucional se verifica que o princípio da não-cumulatividade foi contemplado 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. Por isso, diz entender que todo e qualquer tipo de bem ingressado no estabelecimento do contribuinte, sem exceção, gera direito ao aproveitamento do crédito do ICMS destacado no respectivo documento fiscal, sendo que este “quantum” será abatido do ICMS gerado pelo citado contribuinte, quanto às operações que praticar posteriormente.

Diz também restar claro que o atual texto Constitucional, quanto ao princípio da não-cumulatividade, valeu-se do conceito do “crédito financeiro” em substituição ao conceito do crédito físico, decorrente da interpretação sistematizada do texto constitucional anterior.

Registra que pelo atual texto constitucional, 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 ICMS, 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.

Assegura que o atual texto Constitucional buscou não onerar o produto com o ICMS pago nas operações anteriores, ou seja, não admite que o ICMS pago nas operações anteriores seja um “custo” do contribuinte, de sorte que, tal como ocorre com o IVA, a totalidade do imposto pago nas operações anteriores deve ser compensado na operação seguinte. Acrescenta frisando que assim, buscou “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.

Afirma 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.

Sustenta que a compensação de impostos, ante ao princípio da não-cumulatividade, há de ser operada de modo que na entrada de bem ou mercadoria, qualquer que seja a operação tributada, o contribuinte tem o direito de se creditar do imposto incidente, o que também se observa na saída tributada, onde o contribuinte terá a obrigação de se debitar do tributo.

Assevera ser insustentável o entendimento de que poderá o legislador optar pela restrição desse princípio como pretende a autuação, tendo em vista que a Constituição vigente não confere à lei complementar, e muito menos à legislação estadual, competência para estabelecer restrições de quais as operações que geram crédito e quais as que não geram.

Menciona não importar, para fins de realização do princípio da não-cumulatividade, a origem dos créditos que se pretende compense ou mesmo a destinação das mercadorias cuja entrada gerou os créditos. Acrescenta frisando que não há meios para que a legislação infraconstitucional, seja ela complementar, ordinária, federal ou estadual, imponha limites ou restrições ao âmbito dado pela Constituição Federal ao princípio da não-cumulatividade do ICMS. Destaca que se o direito de se creditar do imposto cobrado nas operações antecedentes for minimamente reduzido pela lei, esta estará eivada de inconstitucionalidade. Arremata assinalando ser essa a única interpretação juridicamente admissível num sistema tributário caracterizado pela rigidez e cuja estrutura foi integralmente definida em nível constitucional.

Requer, sob pena de violação frontal ao princípio da não-cumulatividade constitucionalmente garantido, que seja decretada a improcedência do Auto de Infração.

Ao tratar da multa sugerida no Auto de Infração, observa que para 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, cujo teor transcreve, 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. Prossegue ressaltando que mesmo se tivesse adotado base de cálculo do ICMS (antigo ICM) superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado 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 CF/88, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida.

Assinala 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, e por isso requer a exclusão da penalidade imposta.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de documentos, ainda que posterior, caso se faça necessário à comprovação do alegado.

Conclui requerendo que seja considerada a decadência parcial referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2008; declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza conforme sobejamente demonstrado na presente defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal, entre os quais está a aplicação da alíquota interna em lugar das alíquotas interestaduais; no mérito cancelado o lançamento tributário, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente. Requer também alternativamente, caso seja julgado procedente o lançamento tributário, que seja excluída a multa imposta nos termos do art. 2º do Decreto-Lei 834/69 que veda sua aplicação aos casos de diferença de imposto nas transferências interestaduais.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 150 a 170 dos autos, esclarecendo, inicialmente, que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na 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.

Observam que o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, inciso III, alínea “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Esclarecem que, em obediência ao estatuído na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96 no art. 13, §4º, incisos I e II, 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. Registram que sob essa guarida a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, §7º, incisos I e II, quanto no RICMS-BA/97, no art. 56, inciso V, alíneas “a” e “b”, trazem essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Reproduzem, para corroborar seu argumento, trecho das decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no Recurso Especial Nº 1.109.298/RS - 2008/0279009-9 e do CONSEF nos Acórdãos JJF Nº 0039-03/13 e JJF Nº 0092-03/13.

Ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados pelo impugnante os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No tocante à preliminar de decadência apontada pela defesa afirmam que está por demais pacificado nas decisões do 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 art. 173, inciso I do CTN.

Informam que o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§5º do art. 107-B) - §5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, inciso I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - art. 107-A). Arrematam assinalando que a Lei baiana dá total amparo, prevalecendo, também por esse motivo, a tese da decadência mensal.

Observam que o art. 150, §4º, do CTN prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Sustentam que a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, consoante art. 107-A, inciso I, do COTEB, e art. 965, inciso I, do RICMS-BA/97.

Ilustram ainda o argumento aduzido citando o parecer jurídico, da PGE/PROFIS no PAF atinente ao Auto de Infração nº 206891.0025/08-8 da 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.” Invocam como precedente jurisprudencial o Acórdão CJF Nº 0073-12/12 da 2ª CJF deste CONSEF.

Com relação à alegação de que ocorrera erro na aplicação da alíquota, frisam não tem 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, na forma dos demonstrativos de fls. 08/09, combinado com fls. 12/38.

Sustentam que a comprovação dessa assertiva é constatada através dos itens de DÉBITO consignados no demonstrativo de fls. 06, donde se confirma que são os mesmos valores registrados no demonstrativo de fls. 08/09, combinado com fls. 12 a 38, sob o título de estorno ICMS.

Informam que a alíquota apontada no demonstrativo de fls. 06 nada tem a ver com a que foi utilizada para a efetuação do estorno, por se tratar de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não disponibiliza outra alíquota, senão a de 17%.

Registram, quanto à outra preliminar sobre a aplicação de multas, que foi dada ampla possibilidade de defesa ao impugnante e que a exigência de multa está prevista em lei.

Ao tratarem do mérito da autuação, depois de transcreverem a acusação fiscal reiteram que foi considerado como “valor da entrada mais recente da mercadoria” o “valor da última entrada ou a nota fiscal de entrada anterior a nota fiscal de Transferência realizada para a Bahia. Observam que foi também retirado o ICMS referente às operações de Entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às Transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Esclarecem exemplificando 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, na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12% para se encontrar o valor “líquido” sem a tributação, apurando-se 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. Prosseguem assinalando que, na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), o autuado teria que transferir a quantidade de produtos (como disse da filial de SP para uma unidade na BA) utilizando o valor referente à última entrada (em momento anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino SP-BA, ou seja, 7%. Arremata esclarecendo, que desse modo se obtém o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, apura-se a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.

Asseveram que o valor apurado pelo impugnante deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Afirmam que, no entanto, constatou-se no levantamento fiscal que as operações de transferências realizadas foram registradas pelo autuado com valores superiores ao permitido no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96.

Destacam que no levantamento fiscal foi efetuado 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, assim, o valor da diferença a maior na BC. Prosseguem assinalando que ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de São Paulo para a Bahia, obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Afirma que isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pela fiscalização de acordo com o que preceitua a norma contábil e a doutrina.

Assim sendo, por força e em consonância com reiteradas decisões do CONSEF - BA a exemplo dos Acórdãos JF nº 0267-01/11 e JF nº 0039-03/13, que transcrevem, utilizaram como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, isto é, “o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior” à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado, 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%, 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 acostados aos autos.

Reproduzem a Instrução Normativa nº 052/2013 que cuida da interpretação da base de cálculo nas operações de transferência interestadual e a vinculação à mesma por força do disposto no CTN, com o objetivo de demonstrar que a autuação obedeceu literalmente ao teor nela contido.

Transcrevem os artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN para salientar o caráter das normas interpretativas, como é o caso da aludida Instrução, e sobre a necessidade de obediência à legislação.

Reproduzem o inciso III do art. 167 do RPAF-BA/99, para frisar que aos órgãos julgadores na esfera administrativa não cabem denegar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Concluem opinando pela procedência do Auto de Infração.

Na sessão de julgamento o patrono do autuado apresentou memorial, fls. 174 a 178, exemplificando com a identificação de diversas notas fiscais, apontando inconsistências, relativas à apuração do valor da entrada mais recente - VEMR constante da planilha “DEM APURAÇÃO ESTORNO ICMS TRANSFERÊNCIAS 2008 A 2009”, ocasião em que o colegiado deliberou pela conversão dos autos em diligência para que os autuantes promovessem uma revisão geral nas planilhas de apuração e débito expurgando as inconsistências apontadas relativas à apuração do valor da entrada mais recente - VEMR, fl. 180.

Os autuantes, no atendimento da diligência solicitada, apresentaram o resultado das correções apontadas às fls. 180, mediante o refazimento dos demonstrativos tanto em meio físico, quanto em meio magnético ficando o débito reduzido para R\$578.865,47, fls. 184 a 191, entregando cópias do resultado ao impugnante, concedendo-lhe prazo para manifestação, consoante intimação à fl. 195.

Em manifestação acerca do resultado da diligência, às fls. 197 a 200, o impugnante informa que o resultado da diligência apresentado pelos autuantes não contemplaram todas as inconsistências no levantamento fiscal, pois somente foram corrigidos os pontos exemplificados em seu memorial apresentado na sessão de julgamento, ou seja, não fora procedida a revisão geral como solicitado. Apresentou mais exemplos de inconsistências relativas à apuração do valor da entrada mais recente - VEMR para demonstrar a ausência de liquidez e certeza no lançamento requerendo o cancelamento do lançamento.



Os autuantes em nova informação fiscal, fls. 205 a 208, intimam o defendente a apresentar no prazo de dez dias um demonstrativo em meio eletrônico constando os equívocos detectados no levantamento fiscal.

O impugnante se manifesta às fls. 212 a 215, enfatizando que já apontou os equívocos encontrados no Auto de Infração e assinalando que não cabe ao contribuinte corrigir as falhas do lançamento precipuamente quando determinada pela autoridade julgadora e convertido o feito em diligência consoante expressa determinação do inciso I do art. 148 do RPAF-BA/99. Por fim, requer a conclusão da diligência, bem como o encaminhamento dos autos ao órgão julgador para apreciação julgamento.

Ao prestar nova informação fiscal, os autuantes, depois de elencar alguns autos lavrados sobre a mesma matéria em exercícios anteriores e quitados pelo impugnante, afirmam que procederam à elaboração de um novo processamento considerando todos os CFOPs e não apenas os atinentes às compras de mercadorias de acordo como os demonstrativos que anexam às fls. 221 a 226, que revela a redução do débito para R\$203.649,69.

Intimado a tomar ciência da conclusão da diligência ofertada pelos autuantes, fls. 229 e 230, o defendente se manifesta às fls. 232 e 233, reiterando seu pedido de cancelamento do lançamento pelo fato de que não lhe fora fornecido arquivo, planilha ou até mesmo demonstrativo integral do cumprimento da diligência.

À fl. 236, os autuantes tornam a prestar informação nos autos, desta feita para afirmar que a manifestação do defendente, fls. 232 e 233, por não trazer nada novo, seus argumentos defensivos também não merecem prosperar.

A 3ª JJF, em Pauta Suplementar, deliberou converter os autos em nova diligência, fl. 240, para que os autuantes, mediante intimação concedendo prazo de dez dias para manifestação, intimassem o autuado para o fornecimento de cópia em meio magnético dos arquivos contendo integralmente as planilhas que resultaram no montante apurado na conclusão final da diligência realizada.

Intimado, no mesmo endereço postado para as intimações anteriores, para entrega dos aludidos arquivos magnéticos contendo integralmente as planilhas resultantes da diligência, fls. 255 e 256, conforme “AR” datado de 29/10/2014 e assinado o recebimento por preposto do autuado, o impugnante não se manifestou o prazo regulamentar.

Depois de instruído e pautado o processo, foi apensado aos autos em 25/11/2014, manifestação do autuado, datada de 17/11/2014 e protocolizada em 18/11/2014, fls. 261 e 262, sem identificar a que intimação se refere, sem a data em que foi recebida e se fora protocolada dentro do prazo regulamentar de dez dias para o atendimento. O teor da manifestação é *ipsis litteris* o mesmo da apresentada em 01/08/2014, fls. 232 e 233, ou seja, clama pela nulidade do Auto de Infração por não ter tomado ciência acerca do integral resultado da diligência realizada pelos autuantes. A única diferença é que naquela constam consignados a data do “AR” da intimação e o fim do prazo para manifestação.

O defendente se manifesta, às fls. 266 a 268, reiterando seu pedido de nulidade do Auto do Infração, depois afirmar que os arquivos fornecidos pelos autuantes, conforme determinados em diligência, fl. 240, estão incompletos.

Em nova diligência, fls. 273, na assentada do julgamento, esta 3ª JJF, solicitou que fosse anexada aos autos e entregue ao autuado cópia integral dos arquivos (em Excel e PDF) nos mesmos moldes dos que foram anexados à fl. 186.

Os autuantes acostam aos autos, fl. 279, cópia dos arquivos solicitados em diligência, e traz a colação, fl. 278, recibo de entrega dos referidos arquivos ao autuado.

Ao se manifestar, fls. 285 a 290, o autuado, depois de mencionar que equivocada a apuração da base de cálculo da entrada mais recente adotadas pelos autuantes se repete em outros Autos de Infração lavrados contra seu estabelecimento, observa que, indevidamente, foi considerada como

entrada mais recente, notas fiscais, conforme planilhas que anexas, fls. 288-v, 289 e 299-v, aleatórias, que dizem respeito às mercadorias que entraram no estoque da empresa em data anterior à transferência, mas que não representam a última entrada antes da saída em transferência. Por isso, afirma que se quer conseguiu entender a metodologia utilizada pelos autuantes de tão aleatórias que são as notas fiscais utilizadas.

Observa que não pode ser considerada como a entrada mais recente aquela ocorrida alguns meses antes e até mesmo anos antes, conforme quer fazer crer a fiscalização nas suas planilhas, quando um dia antes ou no mesmo dia da saída da mercadoria para este Estado, existiram entradas no CD remetente. Diz restar caracterizado que notas fiscais enumeradas na planilha anexa não dizem respeito à entrada mais recente, por conseguinte invalidando o lançamento efetuado.

Conclui requerendo que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob o fundamento de ser 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, o cancelamento do lançamento.

Os autuantes prestam informação fiscal, fls. 308 a 310, aduzindo os seguintes argumentos.

Afirmam que as novas alegações da impugnante, fls. 285 a 304, são totalmente descabidas. Pondera que a alegação acerca do produto cod. 29387 transferido em 23/11/2009, deveria ter sido utilizada como Valor Correspondente à Entrada mais Recente (VEMR) a Nota Fiscal nº 2669 de 15/09/2009 e não a 076899 de 20/06/2007. Continuam assinalando que ao analisar a Nota Fiscal nº 2669 anexada ao processo, constataram que corresponde a uma operação de transferência da Unilever Brasil Ltda., CNPJ: 61.068.276/0028-16 para a Unilever Brasil LTDA CNPJ 61.068.276/0306-07.

Frisam que a transferência para a Bahia foi realizada pela Unilever Brasil Ltda., CNPJ: 61.068.276/0290-05. Sustenta que deve ser utilizada uma entrada na mesma unidade remetente, CNPJ: 61.068.276/0290-05 e nunca uma entrada na unidade com CNPJ 61.068.276/0306-07, pois esta última não fez transferência para a filial da Bahia.

Explicam que de igual maneira, agora para o produto cod. 29387 transferido em 19/09/2009, alega que deveria ter sido utilizada como VEMR a Nota Fiscal nº 2669 de 15/09/2009 e não a 106117 de 03/09/2009. Ressaltam que ao verificar a Nota Fiscal nº 2669 anexada ao processo, constata-se que corresponde a uma operação de transferência da Unilever Brasil Ltda., CNPJ: 61.068.276/0028-16 para a Unilever Brasil LTDA CNPJ 61.068.276/0306-07.

Destacam que a transferência para a Bahia foi realizada pela Unilever Brasil Ltda., CNPJ: 61.068.276/0028-16 e não pela unidade com CNPJ 61.068.276/0306-07.

Asseveram que o correto seria (como de fato foi realizado) o emprego de uma entrada na mesma unidade remetente, CNPJ: 61.068.276/0028-16.

Depois de analisarem do mesmo modo as demais notas fiscais apontadas pelo autuado asseveram que, de uma só vez, se for o caso, devem ser contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e não de forma apartada, como sempre vem fazendo o impugnante, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF-BA/99, concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração nos termos apurado nos demonstrativos refeitos e acostados às fls. 277 a 279.

Por não ter sido dada ciência ao autuado da informação fiscal da nova diligência, fl. 315, foi determinada intimação para esse fim. Solicitação atendida, fls. 317 e 318.

Depois de solicitar dilação do prazo para se manifestar, fls. 320 e 321, o impugnante apresenta manifestação às fls. 328 a 330-v, na qual, volta requerer a nulidade, depois de apresentar a indicação de notas fiscais arroladas no levantamento fiscal para apuração do valor da entrada

mais recente para as quais existem entradas em datas mais recentes, discriminando as referidas notas fiscais em planilhas às fls. 328-v, 329, 329-v e 330, colacionando, inclusive, cópia do correspondente livro Registro de Entradas e das referidas notas fiscais.

Com base nas alegações articuladas pelo autuado, esta 3ª JJF, em nova diligência, fl. 377, solicita que os autuantes depois de examinarem as alegações e documentação carreadas aos autos pelo autuado procedessem aos ajustes cabíveis em todo o levantamento fiscal e elaborassem novo demonstrativo de débito.

Em atendimento ao pedido de diligência, os autuantes informam, fl. 380, que refizeram os demonstrativos corrigindo as inconsistências apontadas pelo autuado, acostados às fls. 382 a 385, e reduzindo o valor de débito para R\$189,792,08.

Se manifesta novamente o autuado, às fls. 406 a 408, destacando, inicialmente, que o presente Auto de Infração foi baixado em diligência pela quarta vez, para que fossem sanados vícios presentes nas tabelas elaboradas pelo Fisco, relativas à apuração dos débitos devidos em razão de creditamento a maior de ICMS.

Observa que o contexto envolve entradas de mercadorias (e a determinação do valor desses produtos que entraram) para fins de crédito do imposto estadual a ser compensado com as saídas, ou seja, a apuração do VEMR a ser utilizado.

Afirma que, conforme tabela em anexo - doc. 01, fls. 409 a 416, foram apuradas diversas inconsistências entre as datas de saída de produto e do VEMR utilizado. Em alguns casos, o Fisco considera como entradas “mais recentes”, operações ocorridas mais de dois anos anteriores à saída tributada. Trata-se, assim, de evidente absurdo, considerando que os produtos indicados a título de exemplo são perecíveis e de grande entrada e saída:

Diz ser despropositado considerar os valores tomados como base na planilha da Fiscalização, na medida em que não se amoldam, de forma alguma, com o comando contido no art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, flagrantemente violado pelos fiscais.

Revela que até agora não houve qualquer justificativa para legitimar o afastamento dos valores utilizados pela empresa, que possui controle extremamente rígido de seus estoques. Assinala que a autuação se baseia, portanto, em uma planilha sem critério e tampouco explicação (não dada mesmo após diversas diligências).

Pondera que o Auto de Infração em questão não se mostra líquido, muito menos certo, pois eivado de tantos vícios que, mesmo depois de quatro diligências, não puderam ser sanados.

Reproduz o art. 142 do CTN para ilustrar a competência exclusiva dos autuantes na determinação da matéria tributável e do cálculo do montante devido.

Conclui reiterando seu pedido de cancelamento do Auto de Infração.

À fl. 419, os autuante em nova informação fiscal, dizem que o autuado procura procrastinar o julgamento deste processo, sempre tentando trazer novos/velhos elementos para tentar a realização de mais uma diligência, quando deveria fazê-lo de uma só vez da forma preconizada no RPAF.

Observa que por último diz o autuado que o VEMR é referente a mercadorias com datas bem remotas sem, no entanto, informar quais seriam as datas corretas e nem, tampouco apresenta demonstrativo indicando os valores que considera corretos.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração na forma dos demonstrativos acostados às fls. 380 a 388.

## **VOTO**

Preliminarmente, o autuado alegou que o Auto de Infração lavrado em 30/07/2013 traz lançamento de crédito tributário que abrange o período de 01/01/2008 a 31/12/2009, salientando ter sido

cientificado da lavratura em 08/08/2013, e que por isso, os lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram entre janeiro a junho de 2008, ultrapassaram o prazo de cinco anos estipulado pelo Código Tributário Nacional - CTN, portanto, se afiguram alcançados pela decadência, consoante previsão estatuída em seu art. 150, §4º.

Depois de examinar a questão à luz dos elementos componentes dos autos, constato que não deve prosperar a preliminar suscitada, haja vista que, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de serem lançados os créditos tributários objeto deste Auto.

No presente caso houve omissão de pagamentos do tributo estadual apurado mediante levantamento fiscal e não pode ser aplicado o disposto no §4º do art. 150 do CTN.

Alinho-me ao posicionamento prevalente adotado em Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0130-11.11, CJF nº 0012-11.16 e CJF nº 0012-12.16, no sentido de que o prazo de cinco anos para a Fazenda Pública constituir o lançamento é contado a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, nos termos expresso no inciso I, do art. 173, do CTN.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2008 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2013. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/07/2013, com ciência em 08/08/2013, e nas mencionadas datas ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Logo, resta patente que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No que diz respeito à preliminar de nulidade suscitada sob o fundamento de que a Fiscalização aplicou a alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo que entende correta, o autuado firmou seu entendimento que a alíquota de fato correspondente é 7% ou 12%, conforme o caso. Revelou que no levantamento fiscal se verifica exatamente o contrário, tendo em vista que foi aplicada de maneira incorreta a alíquota interna de 17%.

Saliento que de acordo com o “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais”, fls. 12 a 35, cujas cópias foram entregues ao autuado, resta patente que a apuração da exigência fiscal aplicou corretamente as alíquotas cabíveis nas operações arroladas no levantamento fiscal. Logo, não deve prosperar a pretensão do impugnante, tendo em vista que recebeu cópias do demonstrativo de apuração, conforme se constata à fl. 10, que foram utilizadas devidamente as alíquotas interestaduais de 7% e 12%.

Observe que a indicação da alíquota de 17% no Auto de Infração, fl. 06, e no Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, fls. 08 e 09, foi efetuada por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, mas não onerou e nem dificultou a compreensão do sujeito passivo da origem e da composição da exigência fiscal, como se pode nitidamente comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o demonstrativo de débito. Ou seja, os valores totais mensais apurados no demonstrativo, fls. 12 a 35, na coluna “Cálculo do Estorno” são os mesmos transportados para o auto de Infração na coluna “Valor Histórico”, fl. 06, são rigorosamente iguais. A exemplo do valor débito apurado no mês de janeiro de 2008, no montante de R\$19.387,05, constante do demonstrativo de apuração, fl. 13, para cujo cálculo foi adotada a alíquota de 12%, é o mesmo valor transportado para o Auto de Infração, fl. 06.

O defendente também suscitou a nulidade da autuação, apresentando o entendimento de que os cálculos trazidos pelos autuantes, por não constar demonstrativo detalhando qual a entrada mais recente, além de equivocados geram insegurança ao defendente, que tem de se defender sem conhecer exatamente os critérios da autuação, implicando violação à estrita legalidade que rege o direito tributário brasileiro, bem como a administração pública.

Não acato a alegação defensiva e rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, explicitando claramente que para cada operação de transferência arrolada no levantamento fiscal foi observada a determinação legal da correspondente entrada mais recente, obtida na escrituração do próprio impugnante e nos caso de ocorrência de mais de uma entrada no mesmo dia foi considerada a de menor valor. Verifico também que foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas e não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos acostados aos autos, originados de dados disponibilizados pelo autuado.

Como informado pelos autuantes, foram elaborados demonstrativos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, e na intimação à fl. 10 consta a informação de que foram enviados ao defendente cópia dos demonstrativos e arquivo magnético.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas 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 de 2008 a dezembro de 2009.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do imposto nas operações de transferência para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, inciso I). Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

A CF/88, na alínea “i”, do §2º, do inciso XII, do art. 155, estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, §4º, da Lei Complementar 87/96:

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

[...]

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

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

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo mercadorias transferidas para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que define as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

*§8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

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

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, ainda que tenha agido em cumprimento à orientação da legislação do Estado de origem, tendo em vista que a concepção de que nas transferências interestaduais o valor da base de cálculo deve ser considerado como expressamente definidos no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, sendo este o entendimento pacificado em reiteradas decisões deste CONSEF.

Convém ressaltar que não deve prosperar a alegação do impugnante que ocorrera arbitramento da base de cálculo, haja vista que todos os elementos utilizados na apuração da exigência fiscal, ora em lide, foram, sem qualquer inferência ou procedimento indireto, obtidos diretamente dos livros e documentos fiscais fornecidos pelo próprio sujeito passivo. Portanto, não que se falar em arbitramento.

Alegou também o defendente violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, e diz que a Lei Complementar 87/96 relaciona as situações em que o contribuinte estaria sujeito ao estorno do imposto em seu art. 21, e não menciona em momento algum uma limitação ao direito ao crédito do ICMS, como pretende a fiscalização.

Depois de verificar que o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96, não vislumbro ofensa ao princípio da não-cumulatividade no lançamento. Em que pese a abalizada argumentação defensiva, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

Depois de diversas intervenções para corrigir as inconsistências apontadas e comprovadas pelo sujeito passivo, efetuadas pelos autuantes ao cumprir as diligências determinadas por esta 3ª JF, corrigindo as inconsistências relativas às notas fiscais indicadas pelo autuado com datas de entradas mais recentes e considerando no levantamento fiscal todos os CFOPs e não apenas os relativos às compras de mercadorias, resultou na diminuição da exigência inicialmente lançada reduzindo o valor do débito para R\$189.792,80, consoante discriminado no novo demonstrativo de débito acostado à fls. 382 a 384.

Em sua última manifestação, às fls. 405 a 408, o autuado frisou que considera um absurdo, por se tratar de produtos perecíveis, o fato de o fisco considerar como entradas “mais recentes”, operações ocorridas a mais de dois anos e voltou a pugnar pela nulidade da autuação. Observo que, ao contrário do que fez nas intervenções anteriores, nas quais apresentou as notas fiscais com entradas mais recentes do que as adotadas pela fiscalização, tendo sido, naquela ocasião devidamente acatadas pelos autuantes, o impugnante apenas elencou diversas notas fiscais com as características aludidas, sem no entanto, identificar qual seria a entrada mais recente e mais adequada para a apuração da VEMR, a despeito de dispor do arquivo que lhe fora fornecido com a planilha utilizada pela fiscalização para apurar o VEMR, cujas operações entre suas filiais nela constantes, foram informadas pelo próprio autuado.

Nestes termos, entendo que não deve prosperar a pretensão do autuado, eis que, mesmo sendo instado a apresentar, em mais de uma oportunidade nas diversas diligências empreendidas no curso da instrução a totalidade das inconsistências, assim não procedera. Restando, portanto, evidenciado que meras alegações não têm o condão de elidir a acusação fiscal.

Depois de compulsar os novos demonstrativos acostados pelos autuantes, fl. 382 a 384, e verificar que o novo levantamento contemplou todos os CFOPs e não apenas os relativos às compras de mercadorias, bem como a correção de todas as inconsistências devidamente comprovadas pelo autuado, acolho o resultado final da diligência que reduziu o valor do débito para R\$189.792,80.

Resta patente nos autos que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados no enquadramento da infração, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Ademais, deve ser ressaltado que esta matéria tem sido objeto de diversos julgamentos por este CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0334-11/15, CJF Nº 0339-11/15 e CJF Nº 0342-11/15. Remanescendo assente nas decisões o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias é o valor da entrada mais recente, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC Nº 87/96.

Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

No que diz respeito ao argumento apresentado pela defesa de que em relação à multa indicada jamais poderia ter sido aplicado o percentual de 60%, por entender que a regra contida no art. 2º do Decreto-lei nº 834/69 não foi revogada, saliento que mesmo que fosse aplicado o art. 2º do Decreto-lei nº 834/69, mencionado pelo defendente, o §1º desse mesmo artigo prevê que “o disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido”.

Saliento que a Lei 7.014/96, atualmente em vigor é a Lei impõe a aplicação da penalidade conforme previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a”. Logo, a multa sugerida na autuação afigura-se legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, concluo pela subsistência parcial da autuação no valor de R\$189.792,08, conforme demonstrativo de débito às fls. 382.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0027/13-7**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$189.792,08**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta 3ª JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA