

A. I. N° - 206891.0048/14-2  
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,  
e EUZIANE GOUVÉIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 19/04/2016

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0070-03/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRICANTES. **b)** TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como base de cálculo: quando oriundas de estabelecimento não fabricante, o valor da entrada mais recente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96); quando proveniente de estabelecimento fabricante, o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto, qual seja, o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (art. 13, II, LC 87/96). Efetuada correção no cálculo do imposto exigido pelos autuantes em sede de informação fiscal, com base no reprocessamento dos arquivos corrigidos e fornecidos pelo autuado, contemplando no levantamento fiscal as notas fiscais de entradas mais recentes e adotando para o custo dos produtos transferidos o custo apurado dois meses antes da transferência. Infrações 01 e 02 subsistentes em parte. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2014, refere-se à exigência de R\$437.285,22 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrências das seguintes infrações:

Infração 01 - **01.02.23.** 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 a dezembro de 2010. Consta que “Trata-se de Estorno de Crédito Fiscal em decorrência de Erro na Determinação da base de cálculo(**Valor correspondente à entrada mais recente**), de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.” Exigido o valor de R\$335.941,92 - Demonstrativos às fls. 15 a 17 e CD, fl. 14.

Infração 02 - **01.02.23.** 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 a dezembro de 2010. Consta que “Trata-se de Estorno de Crédito Fiscal em decorrência de Erro na Determinação da base de

cálculo(**Custo da mercadoria produzida**), de acordo com o detalhamento consignado no próprio corpo deste Auto de Infração.” Exigido o valor de R\$101.343,29 - Demonstrativos às fls. 18 a 20 e CD, fl. 14.

O impugnante, por meio de advogado com procuraçāo à fl. 62, apresenta defesa, fls. 51 a 60, 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 improcedente.

Destaca que antes de adentrar ao mérito da presente autuação, chama a atenção para o fato de que corriqueiramente a fiscalização do Estado da Bahia tem utilizado de meios estranhos à legislação para tentar auferir lucro para o Estado.

Observa que nenhuma das autuações iniciadas ao final do ano de 2013 e durante todo o ano de 2014 já foi julgada definitivamente por este Colendo Conselho de Fazenda, pois vem mostrando os diversos equívocos cometidos pelos autuantes, aos quais é dada a chance de, literalmente, refazer a autuação fiscal, o que viola de morte o art. 18, §1º do RPAF-BA/99.

Revela que essa atitude de parte de alguns conselheiros deste CONSEF, consistente em dar a possibilidade ao autuante de refazer a autuação fiscal, tornando completamente desigual a relação administrativa entabulada quando da notificação para pagamento ou impugnação do Auto de Infração.

Cita trecho de ensinamento de Jayme de Macêdo Oliveira, para quem “*a fiscalização é ato de empreender exame e verificação, de controlar a execução ou funcionamento, tudo com vistas ao fiel atendimento das obrigações tributárias a cargo dos contribuintes. Individioso que o sujeito ativo, como titular de um crédito fundado na lei, tem o direito e o dever de verificar se as normas legais, que lhe conferem o crédito, estão sendo rigorosamente cumpridas pelo sujeito passivo*”.

Pondera que, conforme respeitável doutrina, o que existe é uma relação de legalidade entre o proceder do sujeito ativo e a obrigação do sujeito passivo. O primeiro, pautado estritamente em normas legais, deve fiscalizar o segundo que, por sua vez, obedecendo a determinações legais, deve cumprir com suas obrigações tributárias.

Para corroborar esse seu entendimento cita Eduardo Sabbag, quando leciona que “*a ação fiscalizatória é ato público da Administração e, ipso facto, não poderá estar divorciada dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (art. 37, CF), sob pena de resvalar em arbítrio e abuso de poder. Não é demasiado relembrar que o lançamento tributário, ato no qual se projeta a ação fiscal é ato administrativo vinculado (art. 3º, in finem CTN)*”.

Observa que a previsão do art. 18, §1º do RPAF-BA/99 é justamente evitar o arbítrio da Fiscalização, pois determina que, quando do nascimento do Auto de Infração, toda a infração e elementos de prova devem estar perfeitamente descritos, sendo autorizada somente a retificação de pequenas omissões, não sendo permitido a refeitura de toda a autuação fiscal. Diz ser nessa linha o ensinamento de Paulo de Barros Carvalho, quando diz que “*o ato administrativo de lançamento será declarado nulo, de pleno direito, se o motivo nele inscrito – a ocorrência de fato jurídico tributário, por exemplo – inexistiu.*”

Para ilustrar o quanto expedito cita os Autos de Infração de nºs 206891.0051/13-5, 206891.0046/13-1, 206891.0028/13-3 e 206891.0027/13-7.

Roga não obstante o quanto previsto nos artigos 126 e 127 do RPAF-BA/99, que no trâmite deste Auto de Infração seja obedecido estritamente o regulamento, e que, caso os autuantes venham a pleitear a modificação da autuação, que referido pedido seja refutado de pronto e o lançamento seja julgado nulo com base no art. 18, §1º do RPAF/BA.

Ao cuidar da apuração da base de cálculo da entrada mais recente - infração 01, observa 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 pela Defendente 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 creditado a mais nos livros de entradas com a subsequente apuração do imposto devido.

Menciona que de acordo com o quanto contido no Auto de infração, a fiscalização, para fins de quantificação da exigência, elaborou demonstrativos de “APURAÇÃO ESTORNO ICMS TRANSFERENCIAS 2010 ATACADISTAS”, tendo como premissa os aspectos contidos no citado detalhamento apensado às fls. 02 e 03, cujo teor transcreve, a fiscalização que calculou o custo de transferência e respectivo estorno de crédito. Afirma que as alegações dos autuantes não correspondem ao que, em verdade, fizeram.

Observa que, indevidamente, a Autoridade Fazendária considera como entrada mais recente, notas fiscais (conforme planilhas anexas) 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, e que, sequer, conseguiu entender a metodologia utilizada pelos autuantes, de tão aleatórias que são as notas fiscais utilizadas.

Assinala que não pode ser considerada como 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.

Diz ser justamente por isso que ocorre a divergência na formação de preço de transferência que o agente fazendário toma como base e aquele que utiliza. Registra ser a questão de ordem meramente legal. Afirma que ao não observar a legislação para autuar a empresa, a Fiscalização pratica atos esdrúxulos. Afirma que a Bahia é a única unidade da Federação em que o Fisco age dessa forma, com relação a esse tipo de operação realizada.

Assevera que observa estritamente o quanto determinado pela legislação de ICMS em vigor. Destaca que em razão de suas práticas questionáveis, isso não vem sendo reconhecido pela fiscalização desse Estado.

Destaca, depois de reproduzir o art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, que, na hipótese nele descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Afirma que disso decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, na medida em que a fiscalização se utiliza de critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência formulada.

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

Pontua que de acordo com a regra contida no multicitado art. 13, §4º, I, da LC 87/96, a base de cálculo será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Informa que em auditoria realizada na planilha denominada “DEM APURAÇÃO VEMR - VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - 2010 ATACADISTAS” que, frise-se, embasou o trabalho de autuação fiscal, foram encontradas diversas inconsistências que têm o condão de anular o PAF em comento.

Traz como exemplo parte da planilha denominada DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente - 2010 Atacadistas, mais precisamente o produto de código 166273, conforme Planilha Autuação Produto Código 166273, fl. 55. Explica que o campo “data” reproduz a data que a mercadoria saiu do CD de origem para o estabelecimento localizado nesse Estado, e o campo “Data VEMR”, refere-se à data que foi apurado o valor da entrada mais recente no CD remetente. Registra que os fiscais apuraram que nas datas 14/10/2010 e 15/10/2010 ocorreram transferências do

produto para esse Estado, sendo que os valores apurados como entradas mais recentes foram os praticados na data de 26/10/2009.

Relata que no detalhamento da autuação, os autuantes alegam que “*o resultado desta Auditoria Fiscal-contábil implicou a presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico (fls. indicadas no índice), isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa*”.

Diz causar espécie a afirmação de que o trabalho de autuação fiscal fora baseado “nos arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED entregues e/ou fornecidos”, uma vez que a Fiscalização não conseguiu identificar que no dia 16/12/2009, através da Nota Fiscal nº 4636, a Unilever Brasil Hig Pessoal Limp Ltda. transferiu para a Unilever Brasil Ltda., CD localizado em São Paulo, a mercadoria de código 166273 e que posteriormente, no dia 14/01/2010 fora transferido, a mesma mercadoria, para o CD localizado neste Estado. Conforme reprodução do relatório que elabora e anexa à fl. 55-v e Nota Fiscal de transferência da Fábrica para CD em São Paulo.

Ressalta que o que está sendo exibido é apenas um exemplo, não podendo ser levado a cabo que essa foi a única entrada antes da transferência para esse Estado e que fora essa nota fiscal tomada como referencial para apuração do VEMR. Acrescenta frisando não se tratar de um caso isolado. Afirma que a planilha contém diversas inconsistências absurdas, ao ponto de inviabilizar qualquer auditoria que se proponha a verificar se realmente foi tomado crédito a maior, conforme alegado pela fiscalização.

Pondera que para evitar que se gaste milhares de resmas de papel ofício, tendo em vista sua preocupação e o cuidado para com o meio ambiente, reune algumas inconsistências em uma única planilha, bem como o relatório em outra planilha. Conforme Planilha Autuação Produtos Códigos 206929 - 210178 - 210184 - 213097 - 213100, fl. 56 e Relatório Entrada Produtos Códigos 206929 - 210178 - 210184 - 213097 - 213100, 56-v. Informa que todas as notas fiscais reproduzidas acima (“Dof Numero”) estão anexadas às fl. 85 a 88.

Menciona que para não pairar qualquer dúvida acerca da lisura em seu procedimento, faz juntada neste momento das páginas dos livros fiscais de entrada contendo a escrituração das referidas notas fiscais que comprovam a existência das referidas entradas no CD de origem, fls. 90 a 95. Arremata assinalando que a autuação está comprometida, tornando impossível identificar se os valores apontados como de entrada mais recente de todos os 3982 produtos alvo da fiscalização exprimem a realidade.

Pontua ser imperioso que a fiscalização, ao se propor a lavrar um Auto de Infração consignando esse tipo de infração, adote critérios que demonstrem efetivamente sua prática, no caso, buscando demonstrar cabalmente o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída. Frisa que a fiscalização sequer se preocupou em fazer um levantamento e uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem como quais seriam os valores efetivos dessas operações, o que leva à inegável constatação de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias. Acrescenta observando a falta de critérios da autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração que se combate, pois sequer demonstra com clareza a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS, pois ávida por alcançar recolhimento de tributos para manutenção dos cofres deste Estado, ignora a legislação de regência, ao ponto de lançar datas aleatórias quando, em verdade, possui em seu poder todas as datas de entrada das mercadorias no CD remetente.

Revela que tais omissões, se assim se pode chamar a atitude da fiscalização, configuram, ainda, nítido cerceamento ao seu direito de defesa, pois se não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados ao apurar o crédito tributário. Destaca que desse modo não pode exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional.

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

Diz 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. Arremata afirmando não haver outro caminho para a presente autuação fiscal se não o seu cancelamento, ante as flagrantes inconsistências mencionadas.

No tocante à infração 02, afirma a acusação fiscal sustenta que nas operações interestaduais de transferência de produtos industrializados, que foram, tão-somente, produzidos em seu estabelecimento fabril, foi adotada a base de cálculo do ICMS em valor superior ao estatuído no inciso II, §4º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96.

Pondera que, de acordo com o quanto esclarecido pela fiscalização, a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, §4º, inciso II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte, que foram produzidas (fabricadas) pelos respectivos remetentes, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Afirma que a apuração do custo de produção e, conseqüentemente, a base de cálculo para transferências de produtos industrializados, conforme a citada LC 87/96, deverá observar, tão-somente, os custos com matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Revela que de acordo com o relatado pelos autuantes, na presente autuação, foi constatado o uso indevido de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tendo em vista que, supostamente, incluiu na formação do custo de produção itens não autorizados pela Lei, dessa forma, a base de cálculo restou alargada, em conseqüência disso, o recolhimento aos cofres do Estado foi menor. Prossegue afirmando que os autuantes, sem qualquer critério, determinaram que a apuração do custo da mercadoria produzida de todas as empresas ocorre no mês anterior à transferência. Assevera que a apuração do custo da produção das mercadorias produzidas é diferente da “regra” estabelecida pela fiscalização.

Lembra que a Contabilidade de Custos é o meio pelo qual as empresas buscam apurar o custo com a produção de determinado produto. Destaca que dentro da Contabilidade de Custos existem o Custo de Produção do Período, Custo da Produção Acabada e o Custo dos Produtos vendidos. Continua revelando que é possível aferir que os três conceitos acima, não necessariamente, devem possuir relação, pois, cada uma pode ser maior ou menor que outro, dependendo do período apurado e das circunstâncias particulares de cada custo apresentado.

Esclarece que para apuração do Custo de Produção do Período obedecendo ao quanto prescrito pela LC 87/96, é necessário que aproprie perfeita e corretamente aos 369 produtos objetos da autuação, caso, ao final da produção, seja possível identificar quanto cada um consumiu de matéria-prima e embalagens. Acrescenta observando que, depois de associar a cada parte a mão-de-obra com cada produto, realizando, para tanto, uma medição de quanto cada operário trabalhou em cada um dos 369 produtos e quanto custa aquele funcionário para empresa, há que se ter em mente que além dos operários é necessário vincular os chefes de equipes de cada produção, os chamados custos diretos de produção.

Menciona que deve ser levada em conta quando da apuração do custo de produção é que dentro de um mesmo mês podem ocorrer situações que alteram o custo daquele produto dentro do período apurado. Explica que “*o valor global de consumo dos materiais diretos por mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade fabricada, maior seu consumo.*

*Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são Custos Variáveis”.*

Observa que não se trata de um procedimento de fácil apuração. Registra ser necessário um controle muito grande de estoque e outros fatores a mais para se apurar o custo de cada mercadoria produzida. Pondera restar demonstrado que o período adotado como regra pelos autuantes não exprimem a realidade da apuração de custos realizada.

Como exemplo, menciona que pela cópia do Danfe nº 60259, fl. 100, transferiu em abril de 2010, mais precisamente em 02/04/2010, o produto de código interno 172780, denominado Brilhante DT PO Regular 24X500GR, com custo unitário de R\$14,05, tendo o Danfe a base de cálculo total de R\$3.709,20. Prossegue explicando que a fiscalização autuou sob o fundamento, de que, em verdade, o mês certo para apuração do custo da mercadoria produzida seria o mês de março de 2010 e que o custo unitário seria de R\$13,59, a base de cálculo R\$3.587,76 e, consequentemente, haveria uma diferença apurada de base de cálculo de R\$121,44, portanto deveria ser estornado um crédito de ICMS no montante de R\$8,50.

Diz não ter classificação a atitude da fiscalização, pois, sem qualquer base legal, impõem a esse contribuinte uma data que ela, a fiscalização, acredita ser a correta para apuração do custo de uma mercadoria produzida por aquela.

Observa que se os autuantes se dessem ao trabalho de lhe contatar, bem como se debruçassem sobre os conceitos de custo de produção e das planilhas fornecidas, seria possível identificar que o custo da produção do produto acima referenciado, foi apurado em fevereiro de 2010, conforme planilha que apensa à fl. 59. Continua observando que no somatório dos itens Matéria-Prima Nacional, Matéria Prima Importada, Embalagem, Dir. Salários, Subcontratação, (sic.), totalizam R\$13,07. Pondera que quando aplicada a alíquota de origem, é obtido custo unitário, R\$14,05, que multiplicado pela quantidade transferida, que foi 264, chega-se à base de cálculo do imposto que é R\$3.709,20, nota fiscal anexa, fls. 97 a 100. Diz ser perceptível a lisura em seus procedimentos, sem desviar uma única vírgula do quanto determinado pela legislação. Revela que em todos os produtos autuados a situação acima se repete. Afirma que fiscalização lança um período a toda sorte, sem qualquer base legal, impondo multa e estornos de crédito, sob o fundamento de que o período no qual ocorreu a apuração de custo não é o correto. Enquanto, assevera, conforme diz ter apurado, reflete com exatidão a norma regente.

Apresenta outros exemplos nas tabelas com a apuração do custo de mercadorias de códigos internos nº 184459, fl. 59, 185428, fl. 59-v e nº 198699, fl. 59-v refletidos nas notas fiscais anexadas às fls. 98 a 100.

Informa que em todas as mercadorias citadas, o custo foi apurado dois meses antes da transferência, podendo ser facilmente verificado nas planilhas de custo de produção entregues aos autuantes, e assim sucessivamente.

Assevera inexistir erro na determinação da base de cálculo quando da apuração do custo de produção. Destaca que ocorreu a não observação correta das planilhas por parte dos autuantes que, sem qualquer base legal, assumiram que a apuração de custos deveria ser realizada no mês anterior à transferência.

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 reiterando seu pedido para que seja declarado nulo o presente Auto de Infração, por entender que inexistem liquidez e certeza conforme demonstrada 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. E em ralacionamento ao mérito, pugna pelo cancelamento do lançamento tributário.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 103 a 105, nos termos que se seguem.

Inicialmente assinalam que, tendo em vista a apresentação pelo impugnante de novos arquivos magnéticos (constantes da mídia anexa), fizeram novo reprocessamento com base nesses novos meios eletrônicos entregues pelo autuado. Informa que apresentam novos demonstrativos, também em meio físico (amostragem) e em meio eletrônico, ora apensados a este processo, cujo resultado fez com que o débito fosse reduzido de R\$335.941,93, para R\$271.735,53, para a infração 01; e, de R\$101.343,29, para R\$94.125,66, para a infração 02, assinala, quando do reprocessamento dos dados, em atendimento à alegação do sujeito passivo, foi adotado no novo levantamento os custos de produção de dois meses anteriores para coincidir com a mesma metodologia de apropriação de custos efetuada pelo impugnante.

Reiteram ressaltando 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 de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF-BA/99, e não de forma apartada, como sempre vem fazendo o impugnante,

Requerem que o Órgão preparador intime o contribuinte a comparecer na Repartição Fiscal para que, de forma presencial, faça a abertura e leitura do conteúdo do arquivo eletrônico anexo, momento em que se declarará que o mesmo está perfeito para, querendo, o autuado possa realizar o contraditório e a ampla defesa.

Concluem, por considerarem ter sido demonstrado e comprovado o acerto da autuação, pugnando pela procedência parcial da infração 01 deste Auto de Infração, reduzindo o valor da infração para R\$271.735,53, assim como pela procedência também parcial da infração 02, reduzindo a infração para R\$94.125,66.

O impugnante se manifesta acerca da informação fiscal, fls. articulando as seguintes ponderações.

Depois de tecer comentários acerca informação fiscal prestada, fls. 103 a 105, o impugnante destaca que os autuantes compreenderam que o período de apuração do custo de produção não pode ser de forma rígida, uma vez que por vezes, o custo da matéria prima, mão de obra, acondicionamento e material secundário, é possível ser aferido no mês anterior ao da transferência.

Assevera ser praticamente impossível que seja apurado imediatamente no mês anterior ao da transferência, isso porque, não necessariamente a mercadoria é produzida e imediatamente transferida. Explica que ocorrem situações em que a mercadoria é estocada no próprio estabelecimento produtor ou remetida a um estabelecimento, denominado Centro de Distribuição (CD), no qual aguarda a remessa para outro estabelecimento comercial.

Observa que existem diversos fatores entre o momento da produção e da transferência para esse Estado que devem ser analisados, para que seja possível aferir o custo da mercadoria produzida.

Diz que exemplo clássico da contabilidade de custo se mostra perfeito para demonstrar o quanto dito: Considere-se empresa produtora de produto “x”, referida empresa adquire material para produção no mês “y”. Por motivos de greve dos funcionários, requerendo aumento salarial, a produção da empresa para o referido produto é interrompida no mês “y”, apenas retornando, quando concedido o aumento salarial, no mês subsequente “z”. Ocorre que a transferência para outro estado do produto “x”, somente se opera no mês seguinte, ou seja, mês “k”. Arremata indagando se poderia a fiscalização do Estado de destino exigir que a apuração do custo da mercadoria (x) fosse feita com base no mês anterior a transferência (z)? Diz que entender como possível, estar-se-ia ferindo as regras e princípios mais básicos da contabilidade e da apuração de custo.

Aduz que, por óbvio que, no exemplo mencionado, o mês possível para aferir o custo da mercadoria transferida, no tocante a matéria prima, material secundário e acondicionamento, fora

o mês em que a empresa adquiriu as mercadorias (y). Esclarece que como neste exemplo, o mês possível para aferir a mão de obra foi o mês da efetiva produção, ou seja, mês “z”, portanto, para que a Fiscalização proceda a um correto procedimento de verificação da base de cálculo das mercadorias produzidas e transferidas para esse Estado, se faz necessário observar todas as intempéries que estão sujeitas ao ciclo produtivo.

Registra que para que não restem dúvidas de seu bom proceder, vem requerer a juntada de 460 (quatrocentas e sessenta) Notas Fiscais referentes às transferências autuadas pela Fiscalização, fls. 153 a 373.

Ressalta ainda que na impugnação foram apresentadas, por amostragem, 4 (quatro) Notas Fiscais, sendo as mesmas, integralmente, acolhidas pelos autuantes. Portanto, diante do quadro de que foram autuadas 579 (quinhentas e setenta e nove) notas fiscais, tem-se que essa autuada ainda está levantando o residual, ou seja, 115 (cento e quinze) notas fiscais, que em breve serão apresentadas, como forma de comprovar as alegações de custo da mercadoria produzida, uma vez confrontadas com as planilhas de custo de produção apresentadas.

Conclui assinalando restar evidenciada a total falta de fundamento da acusação fiscal referente ao custo da mercadoria produzida, espera e requer o cancelamento do Auto de Infração, haja vista a total dissonância com a legislação e princípios tributários vigentes, bem como afronta direta às regras contábeis.

Esta 3ª JJF converte os autos em diligência, fl. 376, para que os autuantes examinem as alegações e documentação acostada pelo sujeito passivo, prestem nova informação fiscal e, caso necessário, procedam aos ajustes cabíveis e elaborem novo demonstrativo de débito.

Os autuantes no atendimento da diligência, fl. 380, informam 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-BA/99.

Observam que agora, diz que a composição do Custo da Mercadoria Produzida poderia adotar diversos parâmetros para definição do lapso temporal definidor do mesmo.

Sustentam que refizeram todo o processamento considerando a informação prestada pelo autuado, ou seja adotando o custo apurado de dois meses antes da transferência, e que, no entanto, faz novas considerações, e sequer, apresenta demonstrativos com os valores que consideram corretos. Concluem pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração, na forma dos demonstrativos já anexados anteriormente à diligência de fls. 103 a 116.

Em nova manifestação o autuado articula os argumentos, em essência, resumidos a seguir.

Inicialmente observa que o Auto de Infração foi baixado em diligência, tendo em vista sua apresentação às fls. 153 a 373, de 460 notas fiscais aptas a comprovar a metodologia de apuração da base de cálculo de ICMS sobre transferências interestaduais para este Estado.

Destaca que nesse sentido, o Conselho, mediante diligência, fl. 376, determinou que fossem encaminhados referidos documentos para o autuante, para que (i) examinasse a documentação apresentada pela autuada; (ii) prestasse nova informação fiscal e (iii) procedesse aos ajustes necessários, elaborando novo demonstrativo de débito.

Assinala que o autuante não só não cumpriu o determinado na diligência, mas se manifestou no sentido de que suas manifestações eram protelatórias, apresentando “novos/velhos” elementos para tentar a realização de nova exigência. Pondera que, isso é feito logo depois de os autuantes terem reconhecido, em relação às quatro notas fiscais apresentadas anteriormente, que a autuação estava eivada de vícios, procedendo a cancelamento substancial do débito.

Frisa que a apresentação dos novos documentos tem como objetivo propiciar que os Agentes Fiscais verifiquem e adotem, quanto a essa parcela restante da autuação, o mesmo critério

adotado quanto às outras quatro notas fiscais (então juntadas por amostragem para mostrar a deficiência do trabalho fiscal), em que houve reconhecimento pelo autuante da improcedência da cobrança.

Diz que a manifestação dos autuantes, de que o contribuinte estaria tentando procrastinar o julgamento do feito, causa muita estranheza. Registra que em outros autos de infração similares, de responsabilidade destes mesmos agentes fiscais, foram verificados em diligências diversos vícios nas autuações e em cada uma delas restou reduziu o valor supostamente devido. Revela restar claro que se estar diante de lançamentos frágeis, que vão com o passar do tempo sendo refeitos/reduzidos em todas as vezes que a empresa aprofunda um trabalho que - por lei - deve ser feitos pelas autoridades públicas.

Menciona que mesmo após diversas diligências, que em alguns casos passaram de quatro, e da demonstração da ausência de liquidez e certeza do débito, tem as autoridades insistido que o próprio autuado refaça a autuação, em clara violação ao art. 142 do CTN, cujo teor transcreve.

Lembra que a recusa das autoridades em atender ordem exarada pelo CONSEF configura clara violação ao quanto exposto no §1º do art. 18 do RPAF-BA/99.

Assevera não lhe restar alternativa a não ser reiterar, em todos os seus termos, o seu pedido de cancelamento total do frágil e inconsistente lançamento tributário, para que nada seja exigido a título de ICMS, juros e multa, haja vista a total ausência de credibilidade do trabalho fiscal e a dissonância com a legislação tributária vigente.

Pondera alternativamente, caso se entenda inadequada a medida supra, requer seja o autuante intimado a obedecer ordem anteriormente exarada pelo CONSEF, procedendo aos ajustes necessários, ainda que para tanto necessite de informações complementares a serem prestadas por ela.

Os autuantes prestam nova informação fiscal, fl. 396, reafirmando que o autuado procura procrastinar o julgamento, 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 pelo RPAF-BA/99.

Dizem que o impugnante afirma que a composição do Custo da Mercadoria Produzida poderia adotar diversos parâmetros para definição do lapso temporal definidor do mesmo. Revela que fizeram o trabalho da diligência acatando as informações da defesa quando definiu que deveriam utilizar o custo da mercadoria produzida de dois meses antes da saída da mercadoria, fl. 103 a 115.

Sustentam que realizaram todo o processamento considerando a informação prestada pelo autuado, ou seja, o mesmo critério de apuração o do Custo da mercadoria produzida de dois meses antes da saída da mercadoria, fls. 103 a 115. Acrescenta que o deficiente traz agora novas considerações totalmente desconectadas com o custo da mercadoria produzida, fls. 150 em diante, sem qualquer demonstrativo indicando, por acaso, os valores que considera corretos.

Concluem os autuantes pela procedência parcial, na forma dos demonstrativos já anexados às fls. 103 a 116.

## VOTO

O sujeito passivo suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi equivocadamente utilizada a alíquota interna de 17% no lugar da alíquota interestadual de 7% ou de 12%. Também foi aduzido que esse fato cerceou seu direito de defesa do contribuinte.

Resta evidenciado nos autos que o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente consoante os demonstrativos de fls. 15 a 20 e CD, fl. 14, tudo com a aplicação da alíquota interestadual cabível, não tendo sido utilizada a alíquota interna de 17%. Ao transportar os débitos apurados nesses demonstrativos para o corpo do Auto de Infração, fls. 09 e 10, os valores corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado

emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 09 e 10 e 11 e 12 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapassa essa preliminar de nulidade, já que não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve cerceamento de defesa.

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 a dezembro de 2010.

Trata-se de Estorno de Crédito Fiscal em decorrência de Erro na Determinação da base de cálculo - Valor correspondente à entrada mais recente - infração 01 e Custo da mercadoria produzida - a infração 02.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da Lei Complementar nº 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 - infração 01 e inciso II - infração 02. Para a correção dessa situação, foram elaborados demonstrativos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico, fls. 15 a 20.

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 nº 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, incisos I e II 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 dispositivo legal, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente - infração 01 e o custo da mercadoria produzida - infração 02.

Em sede de defesa, o impugnante ao tratar do item 01 da autuação aduziu que o cálculo da apuração da base de cálculo da entrada mais recente foi efetuado pelos autuantes de forma equivocada, uma vez que foram utilizadas notas fiscais que, embora as mercadorias discriminadas tenham entradas em seus estoques em data anterior à transferência, não representam a última entrada antes da saída em transferência.

Sustentou o autuado que lhe causou espécie o fato de os autuantes terem afirmados que a apuração fora realizada com base em seus arquivos do SINTEGRA e/ou SPED, por ele fornecidos e não conseguiu identificar diversas notas fiscais, cujas datas de entradas são mais recentes de que as arroladas no levantamento fiscal, cujas cópias com respectiva escrituração carreou aos autos, fls. 85 a 95. Com isso asseverou que essas inconsistências se configuram cerceamento de defesa, por não ser possível conhecer o critério e metodologias adotados para apurar o crédito tributário exigido. Requer o cancelamento desse item da autuação.

Os autuantes ao prestarem informação fiscal, fl. 103, revelaram que, tendo em vista a apresentação pelo autuado de novos arquivos magnéticos constante da mídia anexada, realizaram

um novo reprocessamento com base nos novos meios eletrônicos entregues pelo autuado. Informaram que efetuaram novo demonstrativo de apuração e de débito que anexaram aos autos, fls. 108 a 112 e CD, fl. 107, reduzindo o valor de débito para R\$271.735,53.

Ao se manifestar acerca da informação fiscal o defensor, reproduziu a explanação dos ajustes realizados acertadamente autuantes, fl. 150, não refutou o refazimento realizado pelos autuantes e não mais se pronunciou sobre a infração 01.

Depois de examinar as peças que compõem esse item da autuação, constato que as correções e ajustes realizados pelos autuantes, em decorrência do reprocessamento do arquivo magnético fornecido pelo próprio autuado, para os quais não foi apontada qualquer inconsistência, representam o valor do débito remanescentes, pelo que acolho o novo demonstrativo acostado à fl. 108.

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 consequente 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.

Assim, concluo pela procedência parcial da infração 01, no valor de R\$217.735,53, conforme demonstrativo às fl. 108.

No que tange à infração 02 o autuado contestou a autuação discordando da apuração efetuada pelos autuantes na qual foi adotada a premissa de que o custo da mercadoria produzida em suas filiais ocorreu no mês anterior à transferência.

Em suas razões de defesa, depois de expender sobre todas as dificuldades para se apurar o custo de produção, apresentou exemplos para demonstrar a falha do levantamento fiscal nos quais asseverou que a apuração por ele realizada, e constantes das planilhas que fornecera aos autuantes, considerou o custo dois meses antes da transferência. Asseverou que não cometera erro na determinação da base de cálculo quando da apuração do custo de produção. Afirmou que as diferenças apuradas pela fiscalização, decorreram da não observação pelos autuantes de suas planilhas, e sem qualquer base legal, assumiram que a apuração de custo deveria ser realizado no mês anterior à transferência. Este foi o argumento mantido pela defesa para elidir a acusação fiscal.

Constatou que os autuantes ao procederam à informação fiscal revelaram que reprocessaram os arquivos apresentados pela defesa por ocasião da impugnação. Explicaram que foram considerados, na elaboração dos novos demonstrativos, os custos adotados pelo impugnante nas planilhas fornecidas, ou seja, os custos correspondentes de dois meses antes da transferência, fl. 103, como informou ser o adotado pela contabilidade de custos do estabelecimento, em suas razões de defesa.

Convém salientar que, mesmo explicitada pelos autuantes, a adoção do mesmo critério de apropriação dos custos, nas transferências, praticado pelo estabelecimento autuado, nos termos de suas alegações, aspecto esse fulcral da lide, o impugnante manteve seus argumentos genéricos pela insubsistência desse item da autuação, sem, no entanto, carrear aos autos qualquer elemento novo, ou que comprovasse, inequivocamente, que no reprocessamento dos arquivos, efetuado pelos autuantes e que resultaram nos novos demonstrativos de débito, não tivesse sido adotado os custos de dois meses antes das transferências.

Assim, resta evidenciado que as cópias das notas fiscais acostadas aos autos pelo impugnante, fls. 153 a 373, - para comprovar sua tese de que em suas planilhas de custos fora adotado o custo de produção de dois meses antes da transferência - já constavam dos arquivos fornecidos à fiscalização, os quais serviram de base para o reprocessamento que, uniformizando a apuração,

adotou o mesmo critério de apropriação dos custos do autuado e gerou os novos demonstrativos de apuração e de débito. Logo, não há mais que se falar em apuração equivocada da base cálculo. Resta patente que as notas fiscais carreadas aos autos pelo impugnante, para demonstrar seu método de apuração, que apropriou os custos correspondentes de dois meses antes das transferências, perderam razão argumentativa, eis que, os autuantes superaram esse possível óbice, adotando o mesmo método de apropriação de custos para as transferências, objeto da autuação, utilizado pelo estabelecimento autuado.

Depois de compulsar os novos demonstrativos acostados pelos autuantes, fl. 113 a 115, e verificar que o novo levantamento contemplou a apuração do custo correspondente a dois meses antes transferência, acolho o resultado final da diligência que reduziu o valor do débito para R\$94.125,66.

Face ao exposto, concluo pela subsistência parcial da infração 02 no valor de R\$94.125,66 conforme demonstrativo de débito às fls. 113.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0048/14-2, lavrado contra **UNILEVER BRASIL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$365.861,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta 3<sup>a</sup> 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, 12 de abril de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA