

PROCESSO - A. I. N° 206891.0048/14-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDOS - UNILEVER BRASIL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF n° 0070-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/06/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0065-11/20-VD

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** DE MERCADORIAS FABRICADAS POR TERCEIROS. Para fins de utilização de créditos fiscais, o valor da base de cálculo da operação é o da entrada mais recente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96), entendido: o custo de aquisição das mercadorias, excluído por razões obvias dos impostos recuperáveis e incluído o ICMS devido pela alíquota interestadual; **b)** DE PRODUTOS FABRICADOS PELO REMETENTE. Adotar-se-á o custo de produção, qual seja, o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento (art. 13, II, LC 87/96). Desoneração parcial das exações em razão do reprocessamento da apuração da base de cálculo, decorrente dos arquivos corrigidos e fornecidos, em sede de defesa, contemplando no levantamento fiscal as notas fiscais de entradas mais recentes e adotando para o custo dos produtos transferidos o apurado dois meses antes da transferência. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Rejeitada as preliminares de nulidade. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão n.º 0070-03/16, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito lhe imputado, em relação às infrações 1 e 2, consoante determinava, à época, o art. 169, I, “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, em relação às citadas infrações, respaldado no art. 169, I, “b” do dito regulamento.

O Auto de Infração acima epigrafado foi lavrado em 10/12/2014 para exigir o débito de R\$437.285,22, relativo ao exercício de 2010, sob a acusação de:

Infração 1: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$335.941,93, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. 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 do Auto de Infração.

Infração 2 - Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$101.343,29, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolo. 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.

A Decisão de piso julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, no valor de R\$365.861,19, diante das seguintes considerações:

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, ultrapassou 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 efetuada 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 configuraram 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 defendente, 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 autuante 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 insubstância 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 o 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.

Do exposto, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$365.861,19, recorrendo de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 3^a JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 422 a 435 dos autos, onde, preliminarmente, requer a nulidade da Decisão e do Auto de Infração sob a alegação de que o julgamento não analisou documentos juntados pela defesa, assim como por ter a autuação se dado de maneira “aleatória”, apontando itens isolados e sem apresentar uma lógica, como também porque, a muito custo, produziu material que demonstra claramente a insubsistência do racional fiscal, do que passa a proceder uma retrospectiva de suas alegações de defesa para, ao final, concluir que “Demonstrou por amostragem, porque a autuação levou em conta 3.982 produtos, sendo impossível à recorrente provar a incorreção da Fazenda item a item”, entretanto, a JJF constatou inúmeras notas fiscais e determinou que os autuantes “examinem as alegações e documentação apresentados”.

Assevera que a diligência não foi cumprida e que não houve análise alguma dos documentos, tendo a fiscalização externado uma posição que faz parecer que é atribuição do recorrente lançar de ofício o crédito tributário, o que não lhe cabe, muito menos quando se trata de corrigir um lançamento difícil de compreender, o que o levou, à época, a peticionar e asseverar a evidente nulidade da autuação, já que a fiscalização não se dispôs sequer a analisar os documentos de defesa.

Em seguida, aduz que, para sua surpresa, o Acórdão recorrido manteve as exigências parciais que haviam sido apuradas pelos autuantes em sua informação fiscal, sem mesmo determinar uma efetiva análise dos documentos, sob o fundamento de que “os autuantes ao procederem à informação fiscal revelaram que reprocessaram os arquivos” e que as notas apresentadas já teriam sido levadas em consideração nos demonstrativos usados pelo Fisco.

Afirma que este não é o primeiro Auto de Infração lavrado contra o recorrente que carece de base sólidas e em que há diligências que acabam implicando reduções indicativas de ausência de solidez dos lançamentos, do que sustenta não lhe restar alternativa a não ser de reiterar o pedido de cancelamento do lançamento de ofício.

No mérito, inerente à segunda infração, o apelante defende que não se pode admitir que apenas as rubricas que a fiscalização pretende sejam as que integrem o custo, pois, se é essa matéria de direito em questão, é indubioso que está sendo interpretada equivocadamente pelo Fisco a regra do § 4º, II, do art. 13 da Lei Complementar, o que impõe o cancelamento integral do item, eis que contraria o § 1º, do art. 13 do Decreto-Lei nº 1.598/77, o qual não deixa dúvida que o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- b) o custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Quanto à infração 1, diz que já foi provado que os demonstrativos fiscais não se baseiam em dados seguros para determinação de qual é, de fato, a entrada mais recente, de modo que, tratando-se de acusação eminentemente fática, há que corrigir tais equívocos (o que retorna à nulidade deste item).

Por fim, requer que seja anulada a Decisão recorrida e determinada nova diligência fiscal para que se aprecie o robusto acervo probatório acostado pelo recorrente antes da Decisão recorrida,

de modo a se efetivar realmente a diligência que foi determinada à fiscalização, mas por ela ignorada por meio de manifestação de fls. 380 dos autos e, alternativamente, seja decretada a nulidade do Auto de Infração, em vista os fundamentos da Súmula nº 01 do CONSEF, por desprovido de bases sólidas, impossibilitando a defesa plena do recorrente.

A PGE/PROFIS, às fls. 465 a 468 dos autos, através de seu Procurador, Dr. José Augusto Júnior, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário sob a fundamentação de que, compulsando os autos, observa-se não merecer suporte o pleito trazido no apelo, porquanto, de fato, observa-se que os documentos juntados pelo sujeito passivo, às fls. 153 a 373, já estavam referenciados nos arquivos apresentados pelo recorrente, quando da impugnação, tendo sido devidamente analisados pelos autuantes, inclusive com redução do montante lançado na infração 1.

No que concerne ao mérito, apenas enfrentado na infração 2, o opinativo é de que não merece abrigo a tese recursal, tendo em vista que se contrapõe frontalmente ao caráter taxativos das rubricas estabelecidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, em remada contrária à jurisprudência majoritária sobre o tema, em especial aquela gestada no CONSEF/BA.

Em nova manifestação (fls. 470/472), o recorrente diz reforçar as razões do Recurso Voluntário, em razão de precedente deste CONSEF em que foram acatados os argumentos do contribuinte em relação à matéria das infrações 1 e 2 do Auto de Infração, conforme ocorreu através do Acórdão CJF nº 0054-12/16, o qual decidiu que não procede o posicionamento da acusação fiscal de que os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, COFINS e PIS) não integrariam no valor da entrada mais recente, o que ensejou com que o crédito correspondente, escriturado pelo contribuinte, fosse considerado superior ao devido, já que não consta do dispositivo legal a necessidade de se excluir os tributos recuperáveis.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido nas infrações 1 e 2 do lançamento de ofício, em quantia superior a R\$100.000,00, como previsto, à época, no art. 169, I, “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância, nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF.

Inicialmente, quanto às razões do Recurso Voluntário, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob a alegação de ter se dado de maneira aleatória e sem apresentar uma lógica, visto que não se verifica tais circunstâncias nos autos, haja vista que as acusações fiscais se fundamentam em demonstrativos sintéticos e analíticos, ínsitos em mídia eletrônica (CD - fl. 14), e cuja cópia foi fornecida ao sujeito passivo, conforme recibo à fl. 13 dos autos, cujo lançamento foi aperfeiçoado pelos autuantes, diante do fato de o contribuinte, quando da defesa do Auto de Infração, ter apresentado novos arquivos magnéticos, sendo reprocessados os dados, em atendimento ao quanto alegado pelo próprio defendant, cujos novos demonstrativos, sintéticos e analíticos, constantes do CD de fl. 107 dos autos, também foram fornecidos em mídia eletrônica ao contribuinte, consoante recibo à fl. 106 dos autos, não tendo o apelante apresentado qualquer irregularidade nos novos levantamentos fiscais reprocessados.

Também, rejeito a preliminar de nulidade da Decisão recorrida, arguida sob alegação de que a JJF, no julgamento de mérito, ignorou mais de quatrocentas notas fiscais juntadas pela defesa. A alegação não se confirma, pois, tal documentação foi objeto de diligência fiscal aos autuantes para exame, consoante documento às fls. 376 dos autos, os quais concluíram que “... *fizeram todo o processamento considerando a informação prestada pela Autuada. No entanto, a Autuada faz novas considerações e sequer apresenta demonstrativos com os valores que consideram corretos*”.

Diante de tais considerações a JJF concluiu que tais documentos fiscais 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 demonstrativos de apuração e de débito novos, restando patente que tais notas fiscais perderam razão argumentativa.

Tal conclusão é ratificada pelo Parecer Jurídico da PGE, às fls. 465 a 468 dos autos, no qual consigna:

Pois bem, compulsando os autos, observa-se não merecer suporte o pleito trazido no apelo, porquanto, de fato, observa-se que os documentos juntados pelo sujeito passivo, às fls. 153 a 373, já estavam referenciados nos arquivos apresentados pelo recorrente, quando da impugnação, tendo sido devidamente analisados pelos autuados (autuantes), inclusive com redução do montante lançado na infração 01.

Portanto, tais documentos fiscais foram analisados e serviram de reprocessamentos para os novos demonstrativos dos autuantes, logo, não sendo ignorados conforme alega o recorrente, razão de rejeitar a preliminar da Decisão recorrida.

No mérito, as razões recursais restringem-se à segunda infração, tendo o apelante somente alegado que não se pode admitir apenas as rubricas que a fiscalização pretende sejam as que integrem o custo, do que diz que o Fisco interpreta equivocadamente a regra do § 4º, II, do art. 13 da Lei Complementar, pois o custo de produção dos bens compreende de outras rubricas, a exemplo de locação, manutenção, reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; encargos de amortização relacionados com a produção e encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Há de se registrar que, como bem frisou o Parecer Jurídico da PGE/PROFIS (fls. 465/468), tal pretensão recursal contrapõe frontalmente ao caráter taxativo das rubricas estabelecidas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com afronto à jurisprudência majoritária sobre o tema, em especial a existente no CONSEF/BA.

E não cabe razão ao recorrente pois, ainda que as Normas de Procedimento Contábil prescrevam que na apuração dos custos de produção deverão ser incluídas diversas rubricas, entre elas às de depreciação e outros encargos, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, *quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular*, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, II da Lei Estadual nº 7.014/96, que especifica como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, frete, energia, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como: matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Por fim, quanto a manifestação do recorrente às fls. 470 a 472 dos autos, relativa ao Acórdão nº 0054-12/16, em que pese ter participado do citado julgamento, reconheço que se trata de uma

decisão isolada e que está em dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda, razão de não se ter dado continuidade à tese nele esposada, visto que não reflete os julgamentos realizados neste Colegiado, inclusive pela própria 2^a CJF, todos julgados procedentes pela segunda instância deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0247-12/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16.

Portanto, neste caso, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo de aquisição das mercadorias, excluído por razões óbvias dos impostos recuperáveis (por serem recuperáveis) e com inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual.

Do exposto, com anuência da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso de Ofício, verifica-se que os valores exigidos pelas transferências de mercadorias com base nos levantamentos originais foram reformados em decorrência das seguintes razões:

Na exação 1, relativa crédito fiscal indevido em razão de erro na determinação da base de cálculo pelo valor correspondente à entrada mais recente, conforme previsto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, a desoneração do valor de R\$335.941,93 para R\$271.735,53 decorreu do aceite pelos autuantes das razões de defesa de que, para a apuração da base de cálculo, a entrada mais recente não representa a última entrada no estabelecimento remetente antes da transferência ao estabelecimento autuado, tendo as autoridades fiscais refeitos os demonstrativos de apuração e de débito, contidos na mídia eletrônica (CD) de fl. 107 dos autos, os quais foram acolhidos para a conclusão da Decisão exarada pela JJF.

Já a exação 2, relativa ao crédito fiscal indevido por erro na determinação da base de cálculo no valor superior ao custo de mercadoria produzida, previsto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, a desoneração de R\$101.343,29 à R\$94.125,66 decorreu dos novos demonstrativos elaborados pelos autuantes, de acordo com os custos adotados pelo sujeito passivo, correspondentes a dois meses antes da transferência, de modo a contemporizar o mesmo critério de apropriação de custos do contribuinte nas transferências de mercadorias produzidas pelo sujeito passivo, de cujo valor se valeu a JJF para sua decisão.

Diante destas considerações, entendo correta a Decisão recorrida e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1)

Peço vênia para divergir do entendimento do i. Relator quanto à manutenção, mesmo que parcial, da infração 01.

Tendo em vista a manifestação de fls. 470/472, o recorrente reforçou as razões do Recurso Voluntário, em razão de precedente deste CONSEF em que foram acatados os argumentos do contribuinte em relação à matéria das infrações 1 e 2 do Auto de Infração, conforme ocorreu através do Acórdão CJF nº 0054-12/16, o qual decidiu que não procede o posicionamento da acusação fiscal de que os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, COFINS e PIS) não integrariam no valor da entrada mais recente, o que ensejou com que o crédito correspondente, escriturado pelo contribuinte, fosse considerado superior ao devido, já que não consta do dispositivo legal a necessidade de se excluir os tributos recuperáveis.

Ou seja, é também objeto do Recurso Voluntário a infração 01.

A fiscalização efetuou a lavratura da infração 01 com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica, numa aparente afronta ao Princípio da Legalidade e desrespeito à hierarquia das normas, a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar.

A Lei Complementar, conforme determina nossa Carta Magna, é o instrumento para tratar de base de cálculo do imposto. Assim, seu art. 13, §4º, estabelece:

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.

Denota-se que a norma foi bem objetiva ao estipular o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para os estabelecimentos comerciais, inexistindo menção ao custo de aquisição nessas operações, entendimento este trazido pela Fiscalização sem qualquer embasamento legal para tal.

O custo da mercadoria produzida foi tratado somente no inciso II, destinado aos estabelecimentos industriais, não devendo a autuação estender a aplicação do termo “custo” ao inciso I, uma vez que, procedendo assim, está alterando o critério jurídico material da norma.

No intuito de amparar tal entendimento, o Estado da Bahia publicou a Instrução Normativa 52/13 a qual diz esclarecer a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Todavia, o que se percebe é que a Instrução Normativa nº 52/13 ao dar a interpretação de que o valor da entrada mais recente seria o custo de aquisição da mercadoria, está extrapolando a sua competência ao querer “alterar” a determinação já explicitada na Lei Complementar nº 87/96, conforme visto acima.

Indo nessa mesma linha, o i. Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado citou em recente voto proferido no Acórdão nº 0302-12/18 o que segue:

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido. Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

Esse tem sido o entendimento do nosso Tribunal Estadual, que em sentença proferida no processo 0524431-38.2014.8.05.0001, jurisprudência trazida pelo recorrente, explica o que segue:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Dessume-se dos conceitos de direito líquido e certo que a ilegalidade ou arbitrariedade do ato impugnado constitui pressuposto essencial para que se conceda a segurança, desde que documentalmente comprovado com a inicial e não dependa de dilação probatória.

A matéria controvérida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicienda, portanto, a instrução probatória.

2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica para a situação de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular para estabelecimento em outro Estado.

3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos

termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

4. *Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa.*

RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

Acordam os Desembargadores integrantes da Colenda Primeira Câmara Cível deste Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando a sentença em Remessa Necessária.

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0524431-38.2014.8.05.0001, Relator(a): Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 15/10/2016)

Assim, nesse sentido, não restam dúvidas de que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96. E mais, que tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “*a posteriori*” em razão da não cumulatividade.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE a infração 01.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0048/14-2**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$365.861,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1) – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Leonel Araújo Souza e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE
(Infração 1)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS