

PROCESSO - A. I. N° 206891.0051/13-5
RECORRENTE - UNILEVER BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0068-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04.08.2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0121-11/20-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). Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Rejeitada as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0068-04/15 - que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 12/12/2013 para exigir o débito de R\$484.548,02, relativo ao exercício de 2009, sob a acusação de:

Infração 1: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$379.146,68, 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\$105.401,34, 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) nas operações de transferência interestadual de produto fabricado pela empresa, 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\$455.203,17, diante das seguintes considerações:

VOTO

Foi suscitada 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 dito que esse fato cerceou o direito de defesa do contribuinte.

Conforme foi bem explicado na informação fiscal, o imposto que está sendo exigido foi apurado corretamente consoante os demonstrativos de fls. 14 a 42, 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. 8 e 9), os valores corretamente apurados foram mantidos, porém, por exigência técnica do sistema automatizado emissor do Auto de Infração, consta nos demonstrativos de fls. 8/9 e 10/11 a alíquota de 17%. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar de nulidade, já que não ocorreu o erro indicado na defesa e, em consequência, não houve cerceamento de defesa.

Foi suscitada a nulidade do lançamento, sob a tese de que a multa indicada na autuação não poderia ter sido aplicada em decorrência do previsto no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69.

Essa tese defensiva atinente ao Decreto-Lei nº 834/69 não pode ser acatada, tendo em vista que, nos termos dos artigos 146 e 155 da CF/88, foi delegada à lei complementar a função de fixar a base de cálculo do ICMS e de estabelecer normas gerais em matéria da legislação tributária, especialmente quanto a fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Por sua vez a LC 87/96 no seu art. 13, §4º, II, estabelece como a base de cálculo deve ser apurada nas transferências interestaduais. Ao proceder de forma diversa da prevista, fica caracterizada uma infração à legislação tributária vinculada à obrigação principal, cujo descumprimento acarreta a imposição da pena prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

O autuado suscita a nulidade da infração 1 sob o argumento de que a exigência fiscal carece de certeza e liquidez, bem como por cerceamento de defesa, tendo em vista que os autuantes se equivocaram na apuração dos valores exigidos e, como exemplo, cita as Notas Fiscais de Entradas nos 02 e 08.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois um eventual equívoco no cômputo de determinadas notas fiscais não é razão para nulidade, uma vez que esses equívocos poderiam ser sanados mediante diligência com a entrega ao autuado dos demonstrativos retificados e com a concessão do prazo regulamentar para pronunciamento. Ademais, há que se ressaltar que os equívocos apontados quanto às Notas Fiscais nos 02 e 08 não restaram comprovadas, haja vista que a data de emissão e os produtos foram corretamente computados pelos autuantes, conforme evidenciado nos demonstrativos de fls. 212 a 216, dos quais o autuado recebeu cópia.

Foi arguido pelo autuado que não lhe cabia indicar os equívocos existentes no Auto de Infração. Discordo desse posicionamento, pois o autuado alegou a existência de equívocos e, assim, a ele cabe o ônus de comprovar sua alegação.

O defendente argui a nulidade da infração 2, por cerceamento de defesa e por falta de liquidez e certeza, uma vez que a fiscalização considerou o custo das mercadorias produzidas tomando por base o mês anterior ao da operação de transferência.

Ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois conforme foi bem explicado pelos autuantes a apuração do custo de produção de um estabelecimento industrial se faz ao final de cada mês, não há como se fazer a apuração do custo a cada momento da ocorrência de uma operação de saída de um produto fabricado.

O autuado alega que a realização das diligências demonstra a falta de liquidez e certeza do lançamento, justificando, assim, a nulidade do Auto de Infração.

Essa tese defensiva não se sustenta, pois as eventuais correções efetuadas mediante diligência apenas aperfeiçoam o lançamento tributário de ofício. Ademais, não se pode olvidar que as diligências foram decorrentes de solicitações do autuado.

Quanto à solicitação de diligência feita na sessão de julgamento, observo que efetivamente, no documento de fl. 273, constava que, caso o autuado se pronunciasse, os autuantes deveriam ser convidados a se manifestarem. Como o autuado não se pronunciou após a regular notificação (fls. 276 e 277), não havia razão para que os autuantes se manifestassem.

No que tange à necessidade de pronunciamento dos autuantes sobre o arrazoado de fls. 258 a 261 – diga-se, de passagem, anterior à diligência de fl. 273 –, ressalto que a realização de diligência visa à formação do convencimento do julgador, cabendo a ele o indeferimento de pedido desnecessário ou meramente protelatório. No caso em análise, considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões tratadas no processo, conforme ficará demonstrado na apreciação do mérito da lide. Não vislumbro, portanto, qualquer razão para os autuantes fossem instados a se pronunciar sobre o referido arrazoado. Para corroborar esse entendimento, transcrevo a seguir ementa de decisão do STJ que abordou tal matéria e que foi citada pelo julgador Dr. Ildemar José Landin no Acórdão JJF Nº 0018-04/14 deste CONSEF:

RECURSO ESPECIAL Nº 761.057 - SP (2005/0102479-6)

RELATOR : MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

RECORRENTE : FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INTIMAÇÃO.

DESNECESSIDADE. Não viola o artigo 535 do CPC, nem importa em negativa de prestação jurisdicional o acórdão que adota fundamentação suficiente para decidir de modo integral a controvérsia posta. No caso, o acórdão recorrido emitiu juízo acerca das questões que eram necessárias ao deslinde da controvérsia, de modo que a alegação de omissão do acórdão recorrido reflete mero inconformismo com os termos da decisão. Não há, por essa razão, qualquer vício no acórdão recorrido que determine a sua nulidade. Não acarreta nulidade do processo administrativo fiscal a não intimação da parte, pois não houve prejuízo à recorrida. Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo.

Em face ao acima exposto, indefiro a diligência solicitada na sessão de julgamento.

Trata a infração 1 de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias, sendo que esses estabelecimentos estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial baiana.

A Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, no seu art. 13, §4º, I, assim dispõe:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Conforme se depreende da leitura desses dois dispositivos legais acima transcritos, nas transferências tratadas na infração 1, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente.

Em sua defesa, o autuado afirma que os autuantes deveriam demonstrar a natureza das diferenças apuradas, permitindo, assim, o exercício do direito de defesa.

Esse argumento defensivo não procede, pois o “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais – 2009” (fls. 15 a 28) e o “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VEMR - 2009” (fls. 73 a 74), dos quais o autuado recebeu cópia, deixam clara a metodologia empregada na apuração do imposto exigido e a determinação do valor da entrada mais recente, permitindo, assim, a determinação do valor devido e o pleno exercício do direito de defesa.

Da análise do “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VEMR - 2009”, constato que os valores correspondentes à entrada mais recente, estão de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96. Saliente que, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, os autuantes utilizaram o maior valor, beneficiando assim o autuado. Correta também a exclusão dos valores atinente ao ICMS, PIS e COFINS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia. O autuado afirma que a base de cálculo utilizada nas transferências estava incorreta, porém não aponta qualquer equívoco nos dados dos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Dessa forma, não há como prosperar os argumentos defensivos atinentes à falta de liquidez e de certeza dos valores cobrados ou de cerceamento de defesa. Do mesmo modo, fica afastada a tese defensiva de que houve um arbitramento dos valores utilizados pelos autuantes.

Afirma o defendente que é inconstitucional a limitação do direito ao crédito fiscal de ICMS imposta por legislação infraconstitucional. Frisa que este órgão julgador administrativo deve apreciar esse argumento trazido na defesa. Cita doutrina e jurisprudência para embasar sua tese.

Ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui entre as competências deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual. Dessa forma, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, não é este o foro adequado para apreciar os aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual. Ademais, saliento que é a própria Lei Complementar nº 87/96 que fixa os parâmetros a serem observados na determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Quanto ao argumento defensivo de que na planilha “DEM Apuração VEMR – Valor da Entrada Mais Recente – 2009 Atacadista” constam operações internas não merece acolhimento. Essa citada planilha trata das entradas no estabelecimento atacadista (Centro de Distribuição – CD) localizado em outra unidade da Federação. Dessa forma, é natural que haja operação originada no Estado da Bahia, uma vez que os estabelecimentos fabris localizados na Bahia transferem mercadorias para o CD localizado em outra unidade da Federação. Além disso, quando se observa a planilha “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais – 2009” (fls. 15 a 28), constata-se que todos os valores exigidos na infração em comento são referentes a operações interestaduais, provenientes dos Estados de São Paulo e Pernambuco, o que coloca por terra o argumento defensivo.

Em seu pronunciamento de fls. 222 a 230, o autuado alega equívocos na determinação do valor das entradas mais recentes de produtos relacionados em planilhas que apresentou. No atendimento da diligência, os autuantes acataram o argumento defensivo e refizeram a apuração do imposto devido na infração 1, tendo o valor originalmente exigido (R\$ 379.146,68) passado para R\$ 349.801,83, conforme demonstrativos que apresentou.

Acolho essa retificação efetuada pelos autuantes, uma vez que foi realizada pelos próprios auditores fiscais encarregados da ação fiscal.

Utilizando os critérios previstos na legislação, ficou comprovado que o autuado efetivamente utilizou a mais crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas estabelecimentos que não foram por eles produzidas, conforme consta no Auto de Infração. Com as correções efetuadas pelos autuantes no atendimento de diligência, a infração 1 subsiste parcialmente no valor de R\$ 349.801,83, ficando o demonstrativo de débito conforme o apresentado à fl. 242.

Na infração 2, o autuado foi acusado de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimentos fabris pertencentes ao mesmo titular, tendo sido as mercadorias produzidas nesses estabelecimentos.

A questão em análise está centrada nas transferências de mercadorias realizadas por estabelecimentos situados em outras unidades da Federação e destinadas ao estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção. A fiscalização, com fulcro no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, considera que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Dessa forma, foi elaborado o demonstrativo de “Estorno de Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento – 2009” (fls. 30 a 42), no qual foi indicado o custo unitário de cada produto por nota fiscal e expurgados da base de cálculo os valores relativos a “Dir Depreciação”, “Dir Outros”, e “Dir Reparação”, “Indiretos de Prod”, “Serv Movimentação”, “Serv Outros” e “Serv Utilities”, que não constituem componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento do autuado, de acordo com o art. 13, §4º, II, da LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra). Apurando-se, assim, o valor do crédito fiscal utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência da inclusão indevida desses citados valores na base de cálculo das transferências.

Partindo do princípio que os custos acima indicados, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e, portanto, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes.

O autuado argumenta que o Estado da Bahia não poderia estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal. Todavia, esse argumento não pode ser acatado, pois o direito à apropriação de

crédito fiscal possui limites previstos em lei. No caso em tela, a Lei Complementar nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, II, estabelece qual o valor da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa e, em consequência, do crédito a ser utilizado pelo estabelecimento destinatário. Dessa forma, o valor do crédito fiscal utilizado a mais deve ser glosado, ao teor do disposto no § 5º do art. 93 do RICMS-BA, que só admite a apropriação do crédito fiscal em valor corretamente calculado. No caso em tela, o imposto glosado foi apenas o que excedeu ao previsto na legislação.

Não vislumbro ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Apesar da abalizada argumentação defensiva, reitero que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 167, inc. I, do RPAF/99, apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal.

A Constituição Federal, no seu art. 146, inc. III, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Da interpretação literal da regra estabelecida no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, depreende-se que na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão de obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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

[...]

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

[...]

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

O legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão de obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Esse posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um entendimento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Conforme ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, mão de obra, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento) já se encontra pacificamente firmada em reiteradas decisões deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

No que tange aos créditos fiscais decorrentes de aquisição de energia elétrica e de combustíveis, não há reparo a fazer no procedimento fiscal, uma vez que tais despesas não integram o conceito de matéria-prima ou de material secundário.

A tese defensiva de que os valores expurgados constituíam insumos do seu processo produtivo e comercial não elide a infração, uma vez que os custos que integram a base de cálculo são apenas os expressamente listados na Lei Complementar 87/96.

Em seu arrazoado de fls. 258 a 261, o defendente sustenta que os autuantes equivocadamente consideraram que todas as empresas apuram o custo das mercadorias produzidas no mês anterior à transferência. Diz que o período adotado na ação fiscal não reflete a realidade. Apresenta planilhas e acosta notas fiscais.

Conforme já foi explicado na apreciação das preliminares, esse argumento defensivo não merece acolhimento por dois motivos. Primeiro, porque a apuração do custo de produção dos estabelecimentos fabris é feita normalmente em períodos mensais, o que justifica a utilização de informações referentes ao mês anterior ao da saída considerada. Segundo, porque os demonstrativos e notas fiscais apresentados pelo defendente não comprovam que o seu estabelecimento industrial possuía sistema de contabilidade de custo capaz de apurar, para cada operação de saída realizada, o custo específico de cada uma das diversas espécies de mercadorias

produzidas. Por fim, não se pode esquecer que os custos mensais utilizados pelos autuantes na ação fiscal foram fornecidos pelo próprio estabelecimento fabril, o qual tenta, agora, desdizer o que informou à fiscalização.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto no estabelecimento remetente. Portanto, foi correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores relativos depreciação, outros custos e outras despesas, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Ressalto que os valores referentes às rubricas que foram objeto de glossa, como bem explicado na informação fiscal, foram obtidos de dados informados pelo próprio contribuinte e, portanto, não há como prosperar a alegação defensiva de que a origem de tais valores era desconhecida.

Em face ao acima exposto, a infração 2 subsiste integralmente.

Por fim, saliento que o pedido para que a multa indicada na autuação seja excluída não pode ser acolhido, pois a multa indicada na autuação é a legalmente prevista para as irregularidades apuradas e a dispensa ou redução de multa por descumprimento de obrigação principal, como é o caso em tela, ultrapassa a competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, para julgar a infração 1 procedente em parte e a infração 2 procedente.

Do exposto, a JJF concluiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$455.203,17.

Inconformado com a Decisão proferida pela 4ª JJF, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário, às fls. 306 a 317 dos autos, onde, preliminarmente, aduziu violação ao art. 137, § único do RPAF, eis que, para a perfeita demonstração da violação ao mencionado artigo será necessário discorrer acerca de datas e folhas a que se fará menção:

No dia 15.08.2014 (fls. 249/250), foi intimada para no prazo de 10 dias apresentar manifestação acerca da realização da diligência fiscal, nos termos do § 1º, do artigo 18 do RPAF.

Quando do cumprimento da referida diligência, os autuantes informaram que:

“No que diz respeito à infração 01 (valor correspondente à entrada mais recente), fizemos MAIS UM NOVO PROCESSAMENTO, em considerações as ponderações da Autuada às fls. 222/233, de acordo com os demonstrativos anexos, tanto em meio físico (amostragem) quanto em meio magnético (integralidade).” (sic)

Aduz o recorrente que, como se vê da transcrição acima, os autuantes afirmam, inclusive destacam em caixa alta, que novos elementos foram anexados ao AIIM, uma vez que levaram em consideração o quanto afirmado na impugnação. Assim, como já dito, fora devidamente intimada para apresentar a sua manifestação.

Segundo o apelante, tendo em vista a extensão do trabalho, pouco mais de 1.340 produtos autuados, o prazo de 10 dias se mostrou demasiadamente curto. Logo, no dia 25.08.2014 (fl. 252), efetuou protocolo de pedido de prazo suplementar, sendo este não superior a 20 dias, para que fosse possível apresentar manifestação.

Diz que a 4ª JJF somente analisou o pedido de prazo suplementar no dia 22.09.2014 (fl. 273), ou seja, exatos 28 dias após o protocolo da petição com pedido de dilação prazal.

Ressalta que a manifestação à diligência fiscal fora protocolada no prazo correto, pois ocorreu 20 dias contados da data do protocolo do pedido de dilação prazal, ou seja, dia 15.09.2014 (fls. 258/261) e, na dita manifestação, apresentou diversas notas fiscais e planilhas, visando elidir de uma vez por todas a presente autuação, já que na referida manifestação constam planilhas e notas fiscais que comprovam a estrita legalidade do ato de transferência de mercadorias produzidas (infração 2) que, se fossem analisadas pelos autuantes, estes, com certeza, revisariam a presente infração.

Destaca que sua manifestação é anterior ao despacho que deferiu o pedido de dilação de prazo,

sendo, portanto, válida. Contudo, inexplicavelmente, este não foi o entendimento dos julgadores da 4ª JJF, sendo ininteligível entender o “porquê” simplesmente desconsideraram a mencionada manifestação e os documentos a ela acostados.

Em resumo, salienta que as datas e as respectivas folhas se apresentam da seguinte forma:

- a) 15.08.2014 – fls 249/250 => intimação para manifestação da diligência fiscal;
- b) 25.08.2014 – fls 252 => pedido de prazo suplementar de 20 dias;
- c) 15.09.2014 – fls 258/261 => cumprimento do prazo para manifestação referente à intimação do dia 15.08.2014 (fls 249/250), e;
- d) 22.09.2014 – fls 273 => deferimento do pedido de prazo suplementar requerido em 25.08.2014 fls. 252.

Aduz que ocorreu a manifestação sendo necessário o envio do PAF para os autuantes se manifestarem sobre as planilhas e documentos que o recorrente apresentou naquela oportunidade, eis que, sem abordar violações aos princípios da Ampla Defesa, do Contraditório, da Busca da Verdade Real entre outros, o próprio RPAF determina que quando qualquer das partes apresenta documento novo ou elemento probatório, ensejará vistas à outra parte.

Logo não estamos diante de uma faculdade concedida ao relator ou qualquer julgador. É uma determinação, expressa e direta, que não permite subjetividade.

Diz que se vê no presente PAF é uma teratologia materializada no voto do Relator, quando afirma que “*a realização de diligência visa à formação do convencimento do julgador, cabendo a ele o indeferimento de pedido desnecessário ou meramente protelatório.*” (fl. 11 do acórdão recorrido).

Sustenta que o art. 137 do RPAF possui claro objetivo de impedir decisões no âmbito administrativo que vão de encontro ao Princípio da Busca da Verdade Material, verdadeira Pedra de Toque do Direito Administrativo. Este princípio não permite relativizações ou subjetivismo, é cogente, tanto pelo contribuinte como pelo agente público.

Diz que, no momento em que um ato administrativo burla o citado princípio, o caminho não é outro se não a nulidade total. E, na estrita observância de tal primado, o RPAF reservou um capítulo inteiro apenas para falar das Nulidades, sendo que previu no art. 18, II, que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Nessa esteira, o recorrente requer que se reconheça a nulidade do Acórdão proferido pela JJF sob nº 0068-04/15, uma vez que eivado de máculas insanáveis, mormente por não ter observado regra expressa do RPAF/BA, qual seja o §º único do art. 137, devendo, de pronto, ser o presente Auto de Infração encaminhado para pronunciamento dos autuantes acerca da manifestação apresentada no dia 15.09.2014, às folhas 258 a 261 dos autos.

No mérito, em relação à infração 1, o recorrente aduz que o dispositivo legal em análise menciona claramente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e que a fiscalização se utilizou de critérios não previstos na legislação, o que implica em falta de liquidez e certeza do crédito tributário, sendo necessária a reforma do Acórdão recorrido para cancelar o lançamento em tela. Diz ser imperioso que o Fisco demonstre cabalmente o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Quanto à infração 2, alega que a autoridade julgadora entende que o recorrente teria incluído custos indevidos na base de cálculo do ICMS, entretanto, em momento algum apresentaram que custos indevidos constaram na base de cálculo utilizada.

Destaca que, de acordo com a fundamentação utilizada pelo relator para ultrapassar a preliminar, há uma determinação (não é possível identificar o arcabouço legal da referida determinação) que a apuração do custo de produção se faz ao final de cada mês. Sendo impossível, segundo ele, que

a apuração se dê no momento da saída do produto fabricado. Ou seja, existe apenas uma única forma de apuração de custo e que, sem ao menos verificar os documentos acostados ao presente PAF, o recorrente teria incluído custos não previstos na legislação.

Aduz que a afirmação no voto condutor colide frontalmente com as provas por ele apresentadas, visto que foi levado aos autos cópias parciais das planilhas fornecidas aos autuantes que demonstram perfeitamente quais os custos considerados para formação da base de cálculo, do que cita como exemplo o produto Omo Toque Comfort, salientando que os itens constantes da tabela são: matéria prima, embalagem (Pack), mão de obra (salário e subcontratação).

Nota Fiscal	CNPJ	Data	Produto	Código	Preço NF	Transf c/ ICMS	Custo Transferência	Materia prima	Pack	Salários	Subcontratação
677979	61.068.276/0102-40	9/1/2009	OMO TOQUE COMFORT DT PO CLASSIC 24X500GR	184450	23,71	23,71	22,05	17,84	3,63	0,37	0,21

Salienta que os autuantes e os julgadores *a quo*, sem qualquer critério, determinaram que a apuração do custo da mercadoria produzida de todas as empresas ocorre no mês anterior à transferência. Porém, diz que ousa divergir do quanto afirmado pelos fiscais e informa que a apuração do custo da produção das mercadorias produzidas pelo apelante é diferente dessa “regra” estabelecida por eles.

Aduz que para apuração do Custo de Produção do Período, obedecendo ao quanto prescrito pela Lei nº 87/96, é necessário que aproprie perfeita e corretamente aos 1.340 produtos objetos de autuação, caso, ao final da produção, seja possível identificar quanto cada um consumiu de matéria-prima e embalagens. Depois, associar a cada parte a mão-de-obra, realizando, para tanto, uma medição de quanto cada operário trabalhou em cada um dos produtos e quanto custa aquele funcionário para empresa. Além do que, há que se ter em mente que é necessário vincular os chefes de equipes de cada produção. Esses são os chamados custos diretos de produção.

Outra situação que deve ser relevada 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.

Conforme se vê, não se está falando de um procedimento de fácil apuração. Pelo contrário, é necessário um controle muito grande de estoque e recursos humanos e outros fatores a mais para se apurar o custo de cada mercadoria produzida.

Registra que, como se verifica da Nota Fiscal nº 677979, anexa à petição de 15.09.2014 (fls. 258/261), transferiu em 09.01.2009, o produto de código interno 184450, denominado Omo Toque Confort, com custo unitário de R\$23,71, tendo a Nota Fiscal base de cálculo total de R\$43.104,78.

Contudo, a fiscalização, sob o absurdo fundamento de que, em verdade, o mês certo para apuração do custo da mercadoria produzida seria o mês de dezembro de 2008 e que o custo unitário seria de R\$22,73, apurou a base de cálculo de R\$41.323,14 e, consequentemente, haveria uma diferença de base de cálculo de R\$1.781,64, lhe exigindo o estorno de crédito de ICMS no montante de R\$124,71.

Sustenta inexistir base legal para lhe impor uma data que a fiscalização acredita ser a correta para apuração do custo de uma mercadoria produzida pelo contribuinte, do que indaga sob qual fundamento foi realizado o referido estorno? Quais elementos constam na planilha enviada pelo recorrente à fiscalização que permitem a exclusão conforme a Lei nº 87/96?

Diz que em todos os produtos autuados a situação acima se repete e que a 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, quando, como visto acima, o que fora apurado pelo recorrente, reflete com exatidão a norma regente, do que cita outros exemplos relativos aos produtos: “BRILHANTE DT PO REGULAR 16X1KG” e “OMO MULTIAÇÃO DT PO 20X1KG”.

Aduz que o argumento utilizado pelo Relator para firmar a presente autuação está eivado de máculas eis que, inicialmente afirma que não é possível existir uma apuração de custo “capaz de apurar, para cada operação de saída realizada, o custo específico de cada uma das diversas espécies de mercadorias produzidas”, sendo, portanto, justificável “a utilização de informações referentes ao mês anterior da saída considerada”. Assim, pela lógica do relator, a apuração não pode ser imediata e muito menos em outro prazo que não seja aquele que os autuantes entendem como correto. Contudo, o apelante indaga em que momento, nessa linha de raciocínio, é possível vislumbrar o atendimento ao Princípio da Estrita Legalidade? Da Verdade Real?

Portanto, segundo o recorrente, não há que se falar em erro na determinação da base de cálculo quando da apuração do custo de produção, pois, o que realmente ocorreu foi a não observação correta das planilhas por parte dos autuantes, uma vez que, sem qualquer base legal, atribuíram que a apuração de custos do contribuinte deveria ser realizada no mês anterior à transferência.

Por fim, tece considerações sobre a impossibilidade jurídica de aplicação de penalidade, conforme estabelece o art. 2º do Decreto-lei nº 834/69, que veda 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.

Portanto, ainda que o recorrente tivesse adotado base de cálculo do ICMS superior à permitida na legislação vigente para as transferências interestaduais, conforme afirmado, mas não demonstrado pela fiscalização, jamais poderia ter sido aplicada a multa de 60%, pois a norma acima mencionada, tal como ocorreu por exemplo com o CTN, foi recepcionada pela Constituição Federal/88, em razão da total compatibilidade entre as regras nela contida e a nova ordem constitucional estabelecida. Assim, requer a exclusão da penalidade imposta.

Concluiu sua peça recursal requerendo:

- a) Seja reconhecida a nulidade do Acórdão JJF nº 0068-04/15, haja vista que, consta no Auto de Infração a manifestação do recorrente protocolada tempestivamente, com elementos e documentos novos, devendo ser respeitado o art. 137, § único do RPAF;
- b) Ultrapassada a preliminar de nulidade do julgamento, seja declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza sobejamente demonstrado na presente defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal;
- c) No mérito seja totalmente cancelado o lançamento tributário, para que nada lhe seja exigido à título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente;
- d) Alternativamente, caso seja julgado procedente o lançamento tributário, o que se admite por amor a argumentação, que seja excluída a multa imposta nos termos do artigo 2º do Decreto-Lei 834/69 que veda sua aplicação aos casos de diferença de imposto nas transferências interestaduais.
- e) 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.

A PGE/PROFIS, às fls. 322 a 326 dos autos, através de seu Procurador - Dr. Elder dos Santos Verçosa - opina pelo acolhimento da preliminar de nulidade, a fim de que seja proferida nova Decisão, a salvo da falha apontada, sob a fundamentação de que, assiste razão ao recorrente no que tange ao erro existente no acórdão vergastado sobre o aspecto fático, o que implica ter sido o mesmo baseado em falsa premissa, eis que, com efeito, o Colegiado *a quo* asseverou que o irresignado não teria se pronunciado sobre o resultado da diligência adunado às fls. 209/216. Acontece que, antes mesmo de ter sido intimada sobre a prorrogação de prazo postulada, o irresignado se manifestou a respeito, por meio da petição e documentos juntados às fls. 258/269.

A rigor, como a manifestação do recorrente ocorreu antes da deliberação sobre a extensão do prazo requerida, poder-se-ia cogitar de intempestividade por antecipação, mas não se afigura tal hipótese, quer seja pelo informalismo que rege o processo administrativo fiscal, quer seja porque ao se antecipar à decisão e respeitar o prazo que ele próprio pleiteou, o irresignado age com aparente boa-fé, **sem prejuízo de se constatar o contrário, caso o teor do seu pronunciamento se revele meramente protelatório, aspecto que escapa ao crivo estritamente jurídico** (grifo nosso).

Destaca ainda o Parecer da PGE/PROFIS que, impende ressaltar que o irresignado concorreu para o erro cometido no Acórdão atacado, quanto ao aspecto fático acima mencionado, na medida em que, intimada para se manifestar sobre a decisão que lhe concedeu a dilação de prazo, ao invés de ratificar o pronunciamento previamente formulado, quedou-se silente, assim contribuindo para a nulidade que invoca em seu favor.

Aduz quem em que pese entender reprovável a mencionada omissão do recorrente, sem qualquer justificativa plausível, quiçá deliberada, fato que deveria ser sancionado por meio de multa processual, o fato é que o processo administrativo fiscal não visa resguardar apenas os interesses do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, mas é uma forma de autotutela da Administração, inclusive com vistas a evitar futura sucumbência.

Considerando que no processo judicial, equivocadamente na opinião do subscritor, admite-se que o contribuinte possa produzir prova que não fez na esfera administrativa, pela qual optou voluntariamente, tendo em vista prevenir litígio com grave risco de prejuízo ao erário, entende por bem recomendar a nulificação do Acórdão recorrido, para o fim de ser proferida nova Decisão, a salvo da falha apontada.

O opinativo esclarece que mesmo se os argumentos e documentos colacionados pelo recorrente forem considerados desinfluentes para o deslinde do feito, os ínclitos membros da JJF prolatora do *decisum* precisam dizê-lo, expressamente, o que não há como prevalecer, ainda que se deva buscar o máximo aproveitamento dos atos praticados, é uma decisão que não corresponde aos fatos.

Destaca que não há sequer necessidade de se ouvir os autuantes sobre a manifestação do autuado, caso os julgadores entendam que há elementos suficientes para firmar seu convencimento, levando, explicitamente, em consideração, a petição e documentos inclusos às fls. 258/269. Entretanto, nada impede, ao revés, mostra-se razoável, que os mesmos sejam instados a se manifestarem.

Assim sendo, tendo em vista a questão prejudicial suscitada, o subscritor diz deixar de se pronunciar sobre os demais aspectos do apelo, os quais serão apreciados, conforme for o caso, após deliberação a respeito, isto é, acaso rejeitada a preliminar.

Face o exposto, entende que há elementos suficientes para declarar nula a Decisão recorrida, motivo pelo qual opina pelo conhecimento do Recurso Voluntário e acolhimento da preliminar suscitada.

Às fls. 334 dos autos, consta o acolhimento pela Dr.^a Rosana Maciel Bittencourt Passos, Procuradora Assistente da PGE/PROFIS/NCA, do pronunciamento de fls. 322 a 326 dos autos, da lavra do Dr. Elder dos Santos Verçosa.

Às fls. 336 a 338 dos autos, consta manifestação do patrono do sujeito passivo no sentido de reforçar as razões do Recurso Voluntário interposto, o fazendo por meio da apresentação de precedente do CONSEF, através do Acórdão nº 0054-12/16, em que foram acatados os argumentos do contribuinte em relação à matéria da infração 1, de modo que os valores dos tributos recuperáveis – ICMS, COFINS e PIS – antecipados pelo estabelecimento remetente, não integrariam o “valor da entrada mais recente”, o que faria com que o crédito correspondente, escriturado pelo destinatário, fosse considerado superior ao devido, tendo o CONSEF decidido que

esse posicionamento do Fisco não procede.

Às fls. 372 dos autos, consta informação do sujeito passivo da juntada de procuração, bem como que as intimações sejam feitas exclusivamente em nome de Júlio Cesar Goulart Lanes, inscrito na OAB/BA sob nº 22.398, sob pena de nulidade.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª Instância quanto às infrações 1 e 2 do lançamento de ofício, relativas à utilização indevida de crédito de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida, respectivamente, no art. 13, §4º, incisos I e II, da LC nº 87/96, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo.

Inicialmente, peço vênia para divergir do Parecer exarado pela douta PGE/PROFIS pelo acolhimento da preliminar de nulidade arguida pelo recorrente, a fim de que seja proferida nova decisão, a salvo da falha apontada, eis que, segundo o i. Procurador, assiste razão ao recorrente uma vez que o Acórdão recorrido se baseou na falsa premissa de que o autuado não teria se pronunciado sobre o resultado da diligência às fls. 209/216, já que oapelante, antes mesmo de ter sido cientificado sobre a prorrogação de prazo postulada, já havia se manifestado a respeito, por meio da petição e documentos juntados às fls. 258 a 269 dos autos.

O opinativo entende que mesmo se os argumentos e documentos colacionados pelo recorrente forem considerados desinfluentes para o deslinde do feito, os membros da JJF precisam expressamente dizê-lo, sob pena de tornar-se uma decisão que não corresponde aos fatos.

E peço vênia para discordar do aludido Parecer por duas razões.

A primeira razão é que os fatos alegados pelo sujeito passivo, às fls. 258/261 dos autos, não se tratam de fatos novos, mas sim de alegações antigas ínsitas dentre os sete pronunciamentos do contribuinte antes da decisão de primeiro grau, as quais já haviam sido devidamente analisadas pelos au tuantes, quando da diligência solicitada pela JJF, às fls. 188 dos autos, em cuja oportunidade o sujeito passivo foi intimado a demonstrar, em meio eletrônico, todos os equívocos que entendesse pertinentes (fls. 192), o que culminou na redução do débito exigido na infração 1, conforme documentos às fls. 238 a 248 dos autos e no pedido de prorrogação de prazo pelo contribuinte para se manifestar (fl. 252).

Contudo, as alegações inseridas às fls. 258 a 261 dos autos, relativas à infração 2, referem-se especificamente à **tese defensiva de que** “... os au tuantes, sem qualquer critério, determinaram que a apuração do custo da mercadoria produzida de TODAS as empresas ocorre no mês anterior à transferência”, pois “Sabe-se que a Contabilidade de Custos é o meio pelo qual as empresas buscam apurar o custo com a produção de determinado produto. Dentro da Contabilidade de Custos existem o Custo de Produção do Período, Custo de Produção Acabada e o Custo dos Produtos Vendidos.”, os quais podem ser maior ou menor que o outro, do que cita exemplos que entende anular a infração, tipo: “OMO TOQUE CONFORT DT PO CLASSIC 24X500GR”, sob código 184450 (nota fiscal nº 677979); “BRILHANTE DT PO REGULAR 16X1KG”, sob código 172783 (notas fiscais nº 9359, 686399 e 693781); “OMO MULTIAÇÃO DT PO 24X500GR”, sob código 184458, (nota fiscal nº 705501), cujas alegações já haviam sido propostas pelo contribuinte, às fls. 228/229 dos autos, como também objeto de análise pelas autoridades fiscais, as quais concluíram que (fl. 239):

“Quanto à INFRAÇÃO 02, nada tem que ser modificado, pois a Defendente apenas contesta a utilização do CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA NO MÊS ANTERIOR AO DA EFETIVAÇÃO DA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. Não poderia ser diferente, haja a vista que a apuração do CUSTO DE PRODUÇÃO se dá ao final de cada mês e não cada minuto, horas ou dias de produção. E esse é o procedimento praticado por

todas as empresas. Mantido, portanto, o débito de fls. 29, no valor de R\$ 105.401,34.”

Portanto, em que pese o sujeito passivo ter se pronunciado antes do deferimento da dilação do prazo para sua manifestação, tais alegações não deixaram de ser apreciadas pelos autuantes, tendo em vista tratarem-se de argumentações anteriores e já por eles analisadas, inexistindo qualquer prejuízo ao direito de defesa e ao contraditório, ainda mais porque o contribuinte foi novamente intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência, às fls. 276 dos autos, mantendo-se silente.

Sendo assim, quanto a este aspecto, peço vênia para discordar do Parecer da PGE/PROFIS, pois não vislumbro que o Acórdão recorrido teria se “baseado em falsa premissa” de que “... a Irresignada não teria se pronunciado sobre o resultado da diligência adunado às fls. 209/216. Acontece que, antes mesmo de ter sido intimada sobre a prorrogação de prazo postulada, a Irresignada se manifestou a respeito, por meio da petição e documentos juntados às fls. 258/269”.

Já a segunda razão para divergir do opinativo é que, ao contrário do seu dizer de que “... mesmo se os argumentos e documentos colacionados pela Recorrente forem considerados desinfluentes para o deslinde do feito, os ínclitos membros da Junta prolatora do decisum precisam dizê-lo, expressamente. O que não há como prevalecer, ainda que se deva buscar o máximo aproveitamento dos atos praticados, é uma decisão que não corresponde aos fatos”, no julgamento efetivado através do Acórdão recorrido, a JJF apreciou todos os argumentos e documentos colacionados pelo recorrente e fundamentou a razão para a conclusão do veredito, conforme excertos a seguir:

[...]

O deficiente argui a nulidade da infração 2, por cerceamento de defesa e por falta de liquidez e certeza, uma vez que a fiscalização considerou o custo das mercadorias produzidas tomando por base o mês anterior ao da operação de transferência.

Ultrapasso essa preliminar de nulidade, pois conforme foi bem explicado pelos autuantes a apuração do custo de produção de um estabelecimento industrial se faz ao final de cada mês, não há como se fazer a apuração do custo a cada momento da ocorrência de uma operação de saída de um produto fabricado.

[...]

No que tange à necessidade de pronunciamento dos autuantes sobre o arrazoado de fls. 258 a 261 – diga-se, de passagem, anterior à diligência de fl. 273 –, ressalto que a realização de diligência visa à formação do convencimento do julgador, cabendo a ele o indeferimento de pedido desnecessário ou meramente protelatório. No caso em análise, considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões tratadas no processo, conforme ficará demonstrado na apreciação do mérito da lide. Não vislumbro, portanto, qualquer razão para os autuantes fossem instados a se pronunciar sobre o referido arrazoado. Para corroborar esse entendimento, transcrevo a seguir ementa de decisão do STJ que abordou tal matéria e que foi citada pelo julgador Dr. Ildemar José Landin no Acórdão JJF Nº 0018-04/14 deste CONSEF:

[...]

Em seu arrazoado de fls. 258 a 261, o deficiente sustenta que os autuantes equivocadamente consideraram que todas as empresas apuram o custo das mercadorias produzidas no mês anterior à transferência. Diz que o período adotado na ação fiscal não reflete a realidade. Apresenta planilhas e acosta notas fiscais.

Conforme já foi explicado na apreciação das preliminares, esse argumento defensivo não merece acolhimento por dois motivos. Primeiro, porque a apuração do custo de produção dos estabelecimentos fabris é feita normalmente em períodos mensais, o que justifica a utilização de informações referentes ao mês anterior ao da saída considerada. Segundo, porque os demonstrativos e notas fiscais apresentados pelo deficiente não comprovam que o seu estabelecimento industrial possuía sistema de contabilidade de custo capaz de apurar, para cada operação de saída realizada, o custo específico de cada uma das diversas espécies de mercadorias produzidas. Por fim, não se pode esquecer que os custos mensais utilizados pelos autuantes na ação fiscal foram fornecidos pelo próprio estabelecimento fabril, o qual tenta, agora, desdizer o que informou à fiscalização. (...)

Portanto, também sobre este aspecto restou comprovado que a Decisão de piso não se omitiu acerca da tese de defesa e se manifestou, expressamente, sobre o momento correto para a apuração do custo da mercadoria produzida para efeito de mensuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas pelo próprio sujeito passivo.

Assim, diante de tais considerações, peço vênia para discordar do Parecer da PGE/PROFIS e adentrar nas razões recursais interpostas pelo recorrente.

Inicialmente, em relação à pretensão do recorrente de que as intimações doravante sejam dirigidas ao seu patrono, sob pena de nulidade, há de ressaltar que o art. 108 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece a intimação ao sujeito passivo “ou” de pessoa interessada.

Assim, apesar de recomendar-se o atendimento do pedido, inexiste irregularidade se qualquer ato processual for direcionado apenas ao contribuinte, pois não há qualquer nulidade do ato diante do conectivo “ou” que expressa disjunção, cuja proposição disjuntiva só terá seu valor falso se ambas as afirmativas forem falsas, pois, de outro modo, será verdadeira. Logo, uma vez devidamente intimado o sujeito passivo, o ato é válido.

Da análise da preliminar de nulidade do Acórdão recorrido por violação ao art. 137, § único, do RPAF, conforme razões anteriormente expostas, as alegações do sujeito passivo, às fls. 258/261 dos autos, não se tratam de fatos novos, mas sim antigos ínsitos nos pronunciamentos do contribuinte, os quais já haviam sido devidamente analisados pelos autuantes, tendo o recorrente, inclusive sido intimado a demonstrar todos os equívocos que entendesse pertinentes (fls. 192), o que culminou na redução do débito da infração 1 e na manutenção da infração 2, conforme documentos às fls. 238 a 248 dos autos.

Assim, por não se tratar de “documento novo ou outro elemento probatório”, como prevê o dito dispositivo legal, não há que se falar em sua violação e muito menos em nulidade da Decisão.

Igualmente, não há como acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob alegação de ausência de liquidez e certeza, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal. E não há como acolher, pois, ao contrário do que afirma o recorrente, as acusações estão alicerçadas em demonstrativos analíticos e sintéticos, cujos arquivos encontram-se em mídia (fl. 13) e cuja cópia o sujeito passivo recebeu (fl. 12), proporcionando-lhe pleno exercício do contraditório e do direito de defesa, conforme ocorreu ao demonstrar inconsistência mínima na infração 1, o que foi reconhecido de pronto pelas autoridades fiscais (fls. 238/239), numa prova da incessante busca da verdade material e aperfeiçoamento do lançamento de ofício.

Acerca da alegação recursal sobre o momento correto para a apuração do custo da mercadoria produzida para efeito de aferição da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas pelo próprio sujeito passivo, vislumbro ser a competência mensal, quando se apura na contabilidade e nunca por cada batelada produtiva, o que, a rigor, não deveria implicar em grandes diferenças entre si.

Ademais, o próprio recorrente foi quem forneceu tais dados aos prepostos fiscais, conforme arquivos em mídia, cujos custos de produção unitário fornecido pela empresa foram mensais, o que já denota o contrassenso da alegação por batelada de produção, fato sequer devidamente comprovado nos autos através da contabilidade de custos do apelante, de modo a tornar-se real ao mundo jurídico, o que seria impraticável registrar o custo de produção de todas as bateladas e de todos os produtos.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade, tendo em vista que inexiste incerteza ou iliquidez nas exigências fiscais, cujos dados, repise-se, foram fornecidos pelo próprio sujeito passivo.

No mérito, quanto à infração 1, o recorrente diz que o dispositivo legal menciona claramente que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e que a fiscalização se utilizou de critérios não previstos na legislação, o que implica em falta de liquidez e certeza do crédito tributário, sendo necessária a reforma do Acórdão recorrido para cancelar o lançamento em tela. Diz ser imperioso que o Fisco demonstre cabalmente o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Inicialmente, no que tange ao Acórdão nº 0054-12/16, invocado pelo recorrente às fls. 336 a 338 dos autos, de cujo julgamento participei, há de se salientar que foi uma decisão isolada e contrária às demais existentes, logo, não serve como paradigma para o apelante por contrariar a jurisprudência dominante do CONSEF sobre esta matéria, inclusive pela própria 2ª 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, cujas razões serão citadas no momento próprio.

Quanto à alegação recursal de ser imperioso que o Fisco demonstre o valor da entrada mais recente, há de registrar que o VEMR foi devidamente demonstrada por espécie de mercadoria, consoante arquivo em mídia (fl. 13) intitulado de “DEM Apuração VEMR”, no qual consta o número da nota fiscal e todos os demais dados necessários à apuração, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo (fl. 12), o qual, inclusive, durante a fase processual anterior à Decisão recorrida apresentou sua irresignação (fls. 179/185 e 225/227) o que resultou no acolhimento parcial dos autuantes ao reduzir o débito original da infração 1 de R\$379.146,98 para R\$349.801,83, conforme documentos às fls. 238/239 dos autos. Portanto, não há cabimento a alegação de que não houve a devida demonstração do VEMR.

Sobre o mérito da alegação recursal de que o art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 menciona claramente que a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e que o fisco se utilizou de critérios não previstos na legislação, há de se registrar que as mercadorias insitas no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado para a operação o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito, ora em análise, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis.

Verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Há de registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria *industrializada por terceiros* para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, sendo desconsiderada qualquer despesa, ainda mais com o agravante de *ser recuperável*, razão para não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, *são despesas recuperáveis*. Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Por fim, da análise das razões de mérito relativas à exação 2, há de registrar que, igualmente à infração 1, os autuantes demonstraram por mercadoria, através do arquivo intitulado de “Demonstrativo de Preço Unitário com expurgos cfe. LC 87/96 – 2009”, como apurou o custo da mercadoria produzida, restrita à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme previsto no art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, cuja mídia foi dada cópia ao recorrente (fl. 12).

A tese recursal limita-se ao momento correto para a apuração do custo da mercadoria produzida para efeito de aferição da base de cálculo nas operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas pelo próprio sujeito passivo, pois defende ser o custo ao final de cada produção e que inexiste qualquer base legal para apuração de custos com parâmetro no mês anterior à transferência, conforme procedeu o Fisco, pois não exprime a realidade.

Conforme já visto nas análises preliminares, assim como no “Demonstrativo de Preço Unitário com expurgos cfe. LC 87/96 – 2009”, tais dados foram fornecidos pelo próprio recorrente aos prepostos fiscais, cujos custos de produção unitário fornecido pela empresa foram mensais, compatível com a contabilidade de custo, pois seria impraticável registrar o custo de produção de todos os produtos a cada produção, como também seria desnecessário tal árduo trabalho em razão de que, a rigor, não deveria implicar em grandes diferenças entre si.

Contudo, há de salientar que o sujeito passivo já havia sido intimado a apresentar todos os equívocos que entendesse existirem (fls. 192/195) e, até o presente momento, não o fez de forma conclusiva e precisa, assim como oficial e legal, limitando-se em sua peça recursal a citar números aleatórios de custo de produção sem qualquer validade comprobatória e contrários aos por ela fornecidos.

Finalmente, no que diz respeito ao pedido recursal de que seja excluída a multa imposta nos termos do art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que veda sua aplicação aos casos de diferença de imposto nas transferências interestaduais, não há como se aplicar tal dispositivo eis que o art. 42, VII, “a” da Lei Estadual nº 7.014/96 estabelece a multa de 60% sobre o valor do crédito fiscal indevido, não se incluindo na competência dos órgãos julgadores, nos termos do art. 125, III da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Infração 02)

Com a devida vénia, divirjo do nobre Relator em relação à infração 02, pelas razões que passo a expor:

A autuação, assim como o i. Relator, entende que a recorrente incluiu custos indevidos na base de cálculo do ICMS.

De início, informo que a correta denominação contábil, trata como custo de produção todos os valores despendidos para a formação do produto final.

Ademais, tendo em vista a natureza plurifísica do ICMS, imposto que busca alcançar o consumo, tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, através do sistema de créditos sobre entradas e débitos sobre as saídas, repassados no preço, procede à alegação do contribuinte de que devem ser levados em consideração todos os custos do processo de produção para a formação dos 1.340 produtos autuados, como determina a Lei nº 87/96.

Ademais, um ponto de salutar importância diz respeito às alterações que podem ocorrer no custo de determinado produto dentro de um período apurado. Visando demonstrar a veracidade de tal alegação, o contribuinte apresentou a Nota Fiscal nº 677979, anexa à petição de 15.09.2014 (fls. 258/261), demonstrando que transferiu em 09.01.2009, o produto de código interno 184450, denominado Omo Toque Confort, com custo unitário de R\$23,71, tendo a Nota Fiscal base de cálculo total de R\$43.104,78.

Todavia, a fiscalização entendeu que o mês certo para apuração do custo da mercadoria produzida seria o mês de dezembro de 2008 e que o custo unitário seria de R\$22,73, apurou a base de cálculo de R\$41.323,14 e, consequentemente, haveria uma diferença de base de cálculo de

R\$1.781,64, lhe exigindo o estorno de crédito de ICMS no montante de R\$124,71. Ou seja, a autuação baseou-se no entendimento de que a apuração de custos do contribuinte deveria ser realizada no mês anterior à transferência.

Ora, imperioso salientar que inexiste norma legal que defina uma data que a fiscalização acredite ser a correta para apuração do custo de uma mercadoria produzida pelo contribuinte. Ademais, as notas fiscais e a planilha apresentada atestam que a empresa procedeu com a correta base de cálculo, considerado os custos de produção determinados pelo inciso II, §4º do art. 13 da LC nº 87/96.

Pelo exposto, voto pelo **PROVIMENTO PARCIAL** do Recurso Voluntário, decidindo pela Improcedência da infração 02.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, 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 **206891.0051/13-5**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$455.203,17**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Infração 2) – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE (Infração 2) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, José Roservaldo Evangelista Rios e Leonel Araújo Souza.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de junho de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE (Infração 2)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS