

**A. I. N°** - 206891.0015/07-4  
**AUTUADO** - PIRELLI PNEUS S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOILSON S. DA FONSECA e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 14.09.09

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF N° 0316-04/09

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Os elementos constantes dos autos indicam que foi arbitrado o valor dos créditos fiscais utilizados indevidamente com base em porcentual de elementos de custos apurado com base nas informações fornecidas pelo estabelecimento matriz e não do estabelecimento remetente das mercadorias produzidas. Restou comprovado que no refazimento dos demonstrativos foi incluída matéria-prima que não se trata de produção do estabelecimento remetente e também mercadorias constantes de documentos fiscais não incluídos no levantamento original. Não há elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento da infração. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 18/12/07, para exigir ICMS no valor de R\$127.173,74, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 143 a 168), esclarece inicialmente que é fabricante de pneumáticos e câmaras de ar para qualquer uso, de cordinha metálica para fabricação de pneus radiais e de máquinas e equipamentos de uso específico e geral, sujeitando-se a uma gama de diversos tributos, inclusive do ICMS.

Argumenta que não obstante a lisura de procedimentos adotados perante o Fisco do Estado da Bahia foi autuado por ter aproveitado legitimamente os créditos fiscais relativos a despesas de manutenção, amortização e exaustão no seu custo de produção, nas operações de transferências oriundas de sua matriz localizada no Estado de São Paulo, por ter a fiscalização entendido que os únicos custos de produção passíveis de creditamento são os previstos no art. 13, §4º, II da Lei Complementar 87/96. Diz que a infração não pode prosperar, pelos argumentos que passou a expor.

Preliminarmente afirma que a maior parte dos fatos geradores que embasam o presente Auto de Infração, referente ao período de janeiro a novembro/02, foi alcançada pelo instituto da decadência prevista no art. 150, IV do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 146, tendo em vista que já se passaram mais de cinco anos em relação aos supostos fatos geradores ocorridos.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Paulo de Barros de Carvalho, cita ementa RESP 11314/RJ; RE(1991/0010312-8) (fl. 149), cujo Relator foi o ministro Garcia Vieira para reforçar o seu posicionamento de que na modalidade de auto-lançamento o contribuinte apura a base de cálculo, aplica a alíquota e faz o recolhimento do débito tributário sem prévio exame do órgão da Administração Pública, sujeitando-se ao lançamento por homologação, cujo prazo de decadência

é de cinco anos nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Afirma que, tendo sido lavrado o Auto de Infração no dia 19/12/07, operou-se a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/07, nos termos do artigo acima citado.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, por entender que não atende o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 151, face à utilização de metodologia equivocada, visto que a fiscalização presumiu que 6,97% dos gastos da empresa se referiam a custos de manutenção, depreciação, amortização e exaustão com base na DIPJ.

Afirma que a DIPJ engloba “todos os estabelecimentos” da empresa, inclusive do domiciliado no Estado da Bahia, sem identificar os fatos ocorridos na apuração.

Atenta que pelos princípios que norteiam a administração pública, é necessário que os fatos sejam averiguados para verificar o surgimento de obrigação tributária, sendo vedada a utilização de presunção como foi utilizada pela fiscalização. Transcreve parte de texto de autoria do professor Alberto Xavier (fl. 152), e decisões emanadas por Tribunais Superiores (fls. 152/153), para reforçar o seu posicionamento de que a fiscalização deve valer-se de fatos para lançar tributos e não procurar arrecadar por meio de presunção.

Afirma que o percentual encontrado pela fiscalização de custo de manutenção, depreciação, amortização e exaustão constitui um arbitramento indevido e não corresponde aos custos efetivos de produção do estabelecimento. Requer o cancelamento do Auto de Infração, em razão de sua precariedade e inobservância ao disposto no art. 142 do CTN.

No mérito, diz que foi acusada de creditar-se indevidamente de ICMS na entrada de mercadorias transferidas de outros estabelecimentos, supondo que diversos componentes de custos dos seus produtos, não estão contemplados na LC 87/96, art. 13, §4º, sendo glosados alguns valores declinados sob as seguintes rubricas de custo: manutenção, depreciação, amortização e outros.

Afirma que tal entendimento não pode prevalecer, haja vista que o “o custo de mercadoria produzida é um conceito absolutamente abstrato”, definido em cada processo produtivo e que é inapropriado se buscar na literalidade do citado dispositivo legal, uma definição única taxativa.

Menciona que não está pleiteando uma interpretação ampliativa, mas sim uma interpretação com base no princípio da não cumulatividade a qual está sujeito o ICMS.

Transcreve os artigos 289 e 290, do Regulamento do Imposto de Renda (fls. 156/157), para tentar demonstrar que a composição do custo de produção é abrangente e não pode se restringir ao somatório dos custos relativos à matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como se referiu o legislador, entendendo que se referiu aos custos que fazem parte do processo produtivo e não aos custos incorridos no processo que é impossível de prever.

Argumenta que se a LC 87/96 elencasse todos os custos passíveis de creditamento relativos a inúmeros processos industriais, permitiria de forma ilegítima o creditamento de alguns custos previstos pela lei que sequer utilizariam no seu processo produtivo e que a interpretação mais adequada ao art. 13, §4º, II da LC 87/96, é a que cada contribuinte defina os custos do seu processo produtivo próprio, com seus respectivos custos individualizados. Apresenta conceito de custo (gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços) preconizado pelo professor Eliseu Martins (fl. 158) e diz que com base nele todos os créditos apropriados estão corretos.

Destaca que por intermédio da Decisão Normativa (DN) CAT nº 05/2005, o fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminar os elementos que, somados, comporiam o “custo da mercadoria produzida” – base de cálculo nas transferências interestaduais, o fez de modo exemplificativo, não taxativo, conforme transcrição contida no item 9 da mencionada DN à fl. 160, não podendo cogitar-se uma “fórmula exata do custo de produção industrial, que sirva de modo universal a todos os processos produtivos”.

Conclui esta linha de raciocínio afirmando que pela análise do conteúdo da DN CAT nº. 05/2005 do Estado de São Paulo, não se pode interpretar o art. 13, §4º da LC 87/96 de forma taxativa, cabendo

ao próprio contribuinte, apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização verificar a sua correção.

Transcreve o art. 155, §2º, I, da Constituição Federal de 1988, destacando que uma das características fundamentais do ICMS é o princípio da não-cumulatividade, possibilitando ao sujeito passivo a dedução, em cada operação relativa à circulação de mercadorias, do imposto cobrado nas operações anteriores, de forma que o valor a ser recolhido resulte de um encontro de contas, resultante da diferença entre os débitos e os créditos escriturais. Ressalta que é uma norma constitucional cogente, sendo desnecessária regulamentação infraconstitucional.

Argumenta que nenhuma norma infraconstitucional pode limitar o princípio da não cumulatividade do ICMS e que dessa forma, jamais poderia vedar o gozo do direito de crédito relativo ao custo de produção, sob pena de inconstitucionalidade.

Transcreve ementa do RE 161031-0/MG (Ministro Marco Aurélio), que aborda a inconstitucionalidade da vedação de crédito nas operações com mercadorias usadas e afirma que tendo pago o imposto pelo estabelecimento remetente localizado no Estado de São Paulo, o fisco baiano não pode limitar a utilização do crédito fiscal correspondente, com a exclusão da base de cálculo do custo de produção relativo aos encargos com depreciação, amortização, manutenção e exaustão, procedimento adequado ao item 9 da DN CAT 05/2005, que transcreveu às fls. 164/165.

Salienta que se não procedesse de acordo com a mencionada DN, seria alcançado pelo Estado de São Paulo para cobrar-lhe diferença de ICMS sobre as parcelas que o Estado da Bahia quer excluir da base de cálculo (depreciação, amortização, manutenção e exaustão). Entende que utilizou o crédito fiscal corretamente, em obediência ao princípio da não cumulatividade, motivo pelo qual requer a improcedência da exigência fiscal.

Afirma que se assim não entender o órgão julgador, cabe a restituição do ICMS incidente sobre as operações de transferências de mercadorias que efetivou para estabelecimentos localizados em outros Estados, com a exclusão da base de cálculo dos valores correspondentes que a fiscalização entende que não deve integrar a base de cálculo nas operações de transferências, destacando que já apresentou pedido de restituição neste sentido ao órgão fazendário do seu domicílio fiscal.

Ressalta que a DN CAT 05/2005 constitui norma complementar de leis, em conformidade com o art. 100 do CTN e que tendo procedido como manda a norma, é incabível a imputação de juros e multa de 60% aplicados pela fiscalização, haja vista que não fez outra coisa a não ser dar cumprimento a legislação do Estado de São Paulo. Requer que seja cancelada a multa e demais consectários, caso a Junta de Julgamento entenda pela manutenção da autuação.

Transcreve o art. 2º do Decreto Lei 834/1969 (fl. 167) que prevê a não aplicabilidade de penalidade por diferença de ICM devido nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, desde que o imposto tenha sido pago a um dos estados, quer de origem ou de destino.

Por fim, requer a anulação do Auto de Infração, seja pela decadência do período autuado, ou pela precariedade da metodologia adotada na apuração do suposto crédito tributário.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 205 a 233), ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Transcrevem os arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação à lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Destacam que após várias intimações, a empresa fez a apresentação da planilha de custos de produção do exercício de 2002, mas sem a abertura das rubricas MANUTENÇÃO e DEPRECIÇÃO, e que tendo cotejado os dados do arquivo SINTEGRA com o livro de Registro de Entrada, constatou que muitas operações lançadas no mencionado livro não estavam consignadas nos arquivos Sintegra.

Dizem que não restou outra alternativa, a não ser fazer uma espécie de “presunção ou arbitramento”, com base na DIPJ de 2002, para se encontrar os valores a serem estornados de ICMS, resultando o cálculo em gastos com manutenção, depreciação, amortização e exaustão (R\$81.826.091,04) do total do custo dos produtos fabricados (R\$1.173.814.942,05), que corresponde a um percentual de 6,97%, que foi utilizado para realização dos estornos mensais dos créditos fiscais indevidamente apropriados na apuração do ICMS.

Transcrevem (fls. 208 e 209) decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 208 e 109 decisões do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 0210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Citam publicação contida em endereço eletrônico (Jusnavigandi – [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br)), no qual entendem que a atividade, praticada pelo contribuinte, de apurar e pagar o tributo devido, não constitui, definitivamente, lançamento e sim a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco, podendo quitar, pagar uma parte ou não pagar nada. Ressaltam que na primeira hipótese, extingue-se o direito subjetivo do fisco de realizar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído, mas se não ocorreu pagamento ou ocorreu pagamento a menos, não há do que se falar em decadência, cabendo o lançamento de ofício. Transcrevem parte de texto publicado pelo professor Luciano Amaro para reforçar o seu posicionamento.

Ressaltam que o prazo para que a Fazenda Pública expressamente faça a homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário, caso a lei não tenha fixado outro prazo, ao teor do artigo 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme exemplo elaborado por eles.

Em relação à defesa apresentada, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Afirmam que as alegações apresentadas pela defesa acerca da nulidade do lançamento, por aplicação de metodologia equivocada não procede. Esclarecem que após análise dos custos de produção, constataram que a empresa possui contabilidade própria e não possui segregação contábil por unidade produtora. Dessa forma, justificam que não procede a alegação defensiva de

que deveria fazer uma análise individual dos custos de produção do estabelecimento localizado no Estado da Bahia, haja vista que a mesma não poderia transferir produtos para ela própria.

Com relação à alegação do arbitramento feito com base na DIPJ, explicam que não restou alternativa para os prepostos fiscais, pois foi a única maneira possível de apurar os valores referentes à manutenção e depreciação, que foram indevidamente incorporados ao custo de produção objeto da base de cálculo das transferências de produtos fabricados pela autuado. Explicam ainda, que o procedimento foi adotado, sob pena de operar o instituto da decadência do crédito tributário. Dizem ainda, que este procedimento tem amparo legal, consoante pode ser constatado na decisão do Tribunal do Regional do Rio Grande do Sul para o Processo nº 7002778157, transcrito às fls. 214 e 215, que justifica o arbitramento da base de cálculo, “na medida que a empresa não prestou os esclarecimentos oportunos”.

No mérito, relativamente à alegação de que tem o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os valores que compõem o custo de produção, por entender que são imprescindíveis para se chegar ao custo do produto final, contestam afirmando que o autuado deveria obedecer ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato contínuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que o frete foi contratado com cláusula CIF e não se aplica às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional.

Transcrevem às fls. 216 a 217, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcrevem também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br> e também do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentou que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação a base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo (27) estabelecesse normas para regular a matéria a sabor dos seus interesses.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), conforme transcrito à fl. 220, a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (à fls. 215 a 221) para tentarem demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 222 a 226, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida

é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento em 19/09/08 o patrono do autuado requereu a realização de diligência para apurar o custo de produção de acordo com os elementos da sua contabilidade, tendo em vista que a base de cálculo apurada na autuação tomou como referência o estabelecimento matriz (fl. 237), tendo sido acatado pela Junta de Julgamento.

Os autuantes intimaram o estabelecimento autuado (fls. 244 a 247) e juntaram CD às fls. 248/249, bem como demonstrativo refeito com 176 páginas, no qual reformularam o demonstrativo inicial com base nas planilhas apresentadas pelo contribuinte (fls. 250/262).

A empresa foi notificada do resultado da (fl. 263) diligência, tendo se manifestado às fls. 266 a 289. Reiterou os argumentos relativos à decadência de parte do crédito tributário nos termos da defesa inicial.

Reitera também os argumentos expendidos na defesa inicial, comenta a diligência determinada pelo CONSEF e diz que após a apresentação das planilhas de custos, foi refeito o lançamento, afastando o critério anteriormente utilizado (presunção/arbitramento), mas afirma que não pode prosperar por entender que há impossibilidade de alteração do critério jurídico, seja pelo erro do trabalho fiscal no cálculo do imposto supostamente devido, seja pela adequação do procedimento adotado, seja pela inexistência de dano ao Erário baiano e ainda pela decadência.

Diz que o lançamento realizado não pode ser reformulado, por meio de alteração do critério jurídico, constituindo, novo lançamento, mesmo que se atenha aos mesmos fatos geradores, nos termos do art. 146 do CTN.

Afirma que se o entendimento foi que o Auto de Infração foi lavrado com base em critérios jurídicos equivocados, deveria ser cancelado integralmente e procedido à lavratura de um novo, mas que ao inovar o lançamento originário, houve violação ao art. 146 do CTN. Transcreve parte de texto de Hugo de Brito Machado e decisões prolatadas pelo Conselho de Contribuintes para reforçar o seu posicionamento.

Ressalta que caso não seja integralmente cancelada a “nova” autuação, o que admite apenas para prosseguir com a argumentação, afirma que há outro vício na autuação, que configura excesso na constituição do crédito tributário.

Argumenta que na apuração da base de cálculo do custo da mercadoria produzida, a fiscalização considerou as rubricas “MP” (matéria-prima), “VALOR MOD” (valor de mão-de-obra direta), “VALOR MOIV” (valor de mão-de-obra indireta variável), “VALOR MOIF” (valor de mão-de-obra indireta fixa) e “VALOR SALÁRIOS FIXO”, não tendo sido considerado os energéticos (energia elétrica, óleo combustível, gás propano e gás inerte) para a reformulação da autuação, por entender que são considerados material secundário e deve integrar a base de cálculo do imposto.

Alega ainda, existência de um outro vício no trabalho fiscal, uma vez que, sem qualquer justificativa, foram desconsiderados os valores das matérias-primas indicados nas notas fiscais quando da realização de transferências entre seus estabelecimentos, a exemplo das: NF 18.960, data 03/01/2002, Resina HRJ2118; NF 34.611, data 09/01/2002; Emulsão de Silicone; NF 36.615, data 18/03/2002, Borracha Natural RSS-3; NF 38.258, data 13/05/2002, Resorcina; NF 42.245, data 27/09/2002, Agalmatolito ALM 4000, etc.

No mérito, caso sejam superadas as preliminares acima, o que se admite a título de argumentação, reitera todos os fundamentos apresentados na impugnação inicial.

Os autuantes prestam nova informação fiscal (fls. 295/327) e esclarecem que no decorrer dos trabalhos de fiscalização intimou várias vezes a empresa para apresentar a planilha de custo de produção do exercício de 2002, o que levou a arbitrar a base de cálculo das transferências com base nos dados constantes da DIPJ 2002, apurando percentual de 6,97% que corresponde aos gastos com manutenção, depreciação e exaustão.

Dizem que o autuado foi beneficiado deste procedimento, tendo em vista que pelo cotejamento dos dados dos arquivos SINTEGRA com os registros no livro de Entradas, constatou que muitas operações de entradas não foram registradas no SINTEGRA e que após os ajustes procedidos nos arquivos magnéticos, o percentual de estorno se elevava para 14,56% conforme demonstrativo à fl. 298.

Reiteram os argumentos expendidos na primeira informação fiscal quanto a decisões de Tribunais Superiores, justificativa de arbitramento, decisões do CONSEF.

Com relação ao argumento defensivo de que houve mudança de critério, contestam dizendo que não houve qualquer alteração em relação aos dispositivos legais que dão suporte ao lançamento, foi mantido o mesmo demonstrativo (fls. 250/262), não houve alteração na acusação e seus fundamentos, bem como a mesma penalidade, o que entendem não ter havido violação do art. 146 do CTN como alegou a impugnante e sim adequação ao art. 149 do citado diploma legal. Transcrevem parte de texto de autoria do professor Hugo de Brito Machado e decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de São Paulo para reforçar o seu entendimento.

Relativamente à exclusão dos energéticos, reafirmam que os elementos constitutivos da base de cálculo nas operações de transferências são: matéria-prima, materiais secundários, acondicionamento e mão-de-obra direto (art. 4º, § 4º da LC 87/96), ficando excluído os demais elementos.

Transcrevem parte do texto contido na Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, que determina que “Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363 de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidos em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário”.

Ratificam a citação do professor Creso Cotrim quanto a não inclusão da energia elétrica na base de cálculo das transferências e decisões de julgados do STJ firmando jurisprudência de que energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumos, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorporam nem são consumidos em contato direto com o produto, enquadrando-se no conceito de “bens de uso e consumo” (AgRg no RE 731885-PR-2006; Resp 518656-2004; AgRg 623105-RJ e AgRg 8266689-RJ/2006).

Com relação à preliminar de exclusão das matérias-primas informam que durante os trabalhos de fiscalização estes produtos foram apresentados como produtos intermediários fabricados pelo estabelecimento matriz em São Paulo, sem discriminar os itens preconizados no art. 13, §4º da LC 87/96, “visto que estes produtos foram fabricados pela própria empresa, estes estão alcançados pelas mesmas regras da lei”, a exemplo da lista de produtos (fl. 305) que incluído o ICMS na sua base de cálculo gerou base de cálculo maior que o permitido.

Dizem que se considerado os produtos citados na defesa, são insignificantes, pois representam R\$859,09 do total e se considerado todos os produtos como se intermediários fabricados pela empresa, o valor é de R\$10.679,52. Afirmam que caso a empresa tivesse esclarecido qual dos produtos são produzidos e não produzidos, poderia ter evitado sua inclusão no levantamento fiscal. Sugerem que, caso o CONSELHO decida pela exclusão do referido débito, permanece devido R\$144.811,82.

No mérito, reiteram os argumentos contidos na primeira informação fiscal e requerem a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Na defesa apresentada o autuado suscitou à decadência dos valores exigidos relativos ao período de janeiro a novembro/02, sob o argumento de que é previsto o prazo de cinco anos para a formalização da exigência de tributos por homologação conforme disposto no art. 150, § 4º do CTN e a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 19/12/07.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

Art. 150.

...

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

*§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08, fato que não ocorreu, motivo pelo qual não acato a preliminar de caducidade do crédito tributário.

Na defesa inicial o impugnante suscitou a nulidade do Auto de Infração sob alegação de que a fiscalização para apuração do débito utilizou metodologia inadequada para encontrar os valores a serem estornados, presumindo que os gastos com manutenção, depreciação, amortização e exaustão correspondiam a 6,97% dos custos, tomando como base a DIPJ em detrimento dos custos permitidos como disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Como a DIPJ utilizada pela fiscalização se referia ao estabelecimento matriz (CNPJ 59.179.838/0001-37) que reflete os custos das atividades em geral de todos os estabelecimentos da empresa, inclusive o do estabelecimento autuado e as remessas em transferências foram da unidade de Campinas-SP (CNPJ 59.179.838/0001-37) em busca da verdade material foi determinada pelo CONSEF a realização de diligência para que fossem apurados os valores efetivos dos elementos de custos do estabelecimento remetente.

Após a apresentação das planilhas de custos a fiscalização refez a apuração do lançamento afastando o critério empregado anteriormente de arbitramento, o que agravou o valor original exigido de R\$127.173,74 para R\$155.491,33.

Na manifestação acerca da informação fiscal, o autuado alegou que a fiscalização incluiu além da transferência de produtos industrializados, as operações de transferências de matéria-prima, a exemplo de resina, emulsão de silicone, borracha natural RSS-3, Resorcina e Agalmatolito ALM 4000 ao invés de produtos industrializados (pneus e câmaras), modificando o critério jurídico utilizado para a realização do lançamento.

Na segunda informação fiscal os autuante rebateram argumentando que os produtos relacionados pela empresa foram apresentados como produtos industrializados “fabricados pela matriz em São Paulo”, sem a discriminação dos custos, que totalizam R\$10.679,52 e se retirados da autuação reduziria a exigência para R\$144.811,82.

Confrontando o demonstrativo original juntado às fls. 19 a 72 (1 de 54) constato que só tinham sido incluído na apuração do débito as operações de transferências de “Pneu”, enquanto no demonstrativo feito cujas cópias impressas foram juntadas às fls. 250 a 262 (1 de 176), cujo arquivo (transferências) se encontra gravado no CD à fl. 248 constam além de pneus, resina, cera, resorcina o que demonstra ter havido inovação no procedimento fiscal como alegado pelo autuado.

Além disso, pelo confronto dos citados demonstrativos, constato que o demonstrativo à fl. 250 relaciona no mês de janeiro/02 as notas fiscais 18960 e 34611 as quais não constavam nos demonstrativos originais às fls. 15 e 19 e 20 relativo ao mesmo mês, o que demonstra terem modificado o critério jurídico da apuração da base de cálculo das transferências.

Levo em consideração ainda, que tendo os autuantes admitido na segunda informação fiscal que a matéria-prima transferida foi produzida no estabelecimento matriz e não no estabelecimento remetente, nesta situação não poderiam aplicar a regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 que trata de “custo de mercadoria produzida” e sim as regras previstas nos incisos I ou III do mesmo dispositivo e diploma legal, ou seja “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” ou “tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente”. Logo, além da inovação, restou comprovado também a aplicação de critério inadequado.

Por tudo que foi exposto, acato o argumento defensivo que ocorreu inovação do lançamento original pela utilização de novos critérios o que torna insegura a relação jurídica entre a administração pública e o contribuinte e declaro nulo o lançamento de ofício pela ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, nos termos do art. 18, IV do RPAF/BA.

Ressalto que o procedimento fiscal, poderá ser renovado a salvo de equívocos por determinação da autoridade fazendária.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 206891.0015/07-4, lavrado contra PIRELLI PNEUS S/A.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de setembro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR