

**AL. Nº** - 206891.0048/10-0  
**AUTUADO** - PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA S BRITO, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 11. 10. 11

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0267-01/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. **b)** TRANSFERÊNCIAS ORIUNDAS DE ESTABELECIMENTOS INDUSTRIAIS QUE NÃO PRODUZIRAM AS MERCADORIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, caso o estabelecimento remetente não seja o fabricante dos produtos, a base de cálculo deverá ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Mediante diligência, foram retificadas as apurações do imposto exigido nas duas infrações, o que tornou esses itens do lançamento parcialmente subsistentes. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/2010, lança crédito tributário de ICMS no total de R\$ 396.986,26, em razão do cometimento das seguintes infrações:

01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo no período de janeiro a dezembro de 2005. Sendo lançado o valor de R\$ 256.798,08, mais multa de 60%.

02 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo no período de janeiro a dezembro de 2005. Sendo lançado o valor de R\$ 140.188,18, mais multa de 60%.

Foi acrescentado às duas infrações que detalhamento consignado no próprio corpo do Auto de Infração demonstra o motivo da separação das infrações.

Consta ainda na “Descrição dos Fatos” que a ação fiscal diz respeito à verificação da base de cálculo no exercício de 2005, relativa às operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos atacadistas, Centros de Distribuição – CD, (primeira infração), e estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias, (segunda infração), localizados em outras unidades da Federação, cujas operações de transferências foram destinadas à filial Centro de Distribuição (CD) localizada neste Estado, tendo sido feito o estorno do ICMS creditado a mais no livro Registro de Entradas com a subsequente apuração do Imposto devido menor que o previsto em Lei.

No intuito de ratificar o acerto da auditoria, transcrevem trechos de ementas do CONSEF atinente à matéria objeto da discussão, mencionando a “1ª CÂMARA, sessão nº 033/2009, data do julgamento, 05/06/2009”, e 2ª CAMARA nº 055/2010, data de julgamento 28/08/2010.

A BRF Brasil Foods S. A. na condição de sucessora por incorporação do autuado (Perdigão Agroindustrial S. A.), apresenta defesa, às fls. 160 a 178, reproduz parte da descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos e os termos das infrações, aduz que discorda dos motivos da lavratura do Auto de Infração. Argui preliminar de nulidade, dizendo constar do presente A.I. o cumprimento de obrigações já exigidas no A.I. 206891.0023/09-3. Assinala que pelos esclarecimentos prestados pelos autuantes, o ato fiscal em discussão é resultado de renovação de ação fiscal, tendo em vista a decisão pela nulidade do A.I. 206891.0025/09-6, reproduzindo sua ementa. Entende que não é possível a renovação do A.I. anulado, porque está em fase de julgamento outro auto de infração, onde constam valores de exigências de créditos tributários com referência ao exercício de 2005, sob o argumento de que esse A.I. foi objeto de duas revisões após a sua lavratura, sendo que, após a segunda, o valor do ICMS originalmente exigido foi desdobrado, conforme segue:

- a) Parcela de R\$ 160.676,32, que corresponde a glosas de créditos tendo por referência entradas provenientes de estabelecimentos fabricantes da mesma empresa (CFOP 2151); e
- b) Parcela de R\$ 219.207,70, que corresponde a glosas de créditos tendo por referência entradas provenientes de estabelecimentos atacadistas (CFOP 2152).

Argumenta, se a recente fiscalização levada a efeito em seu estabelecimento, com foco no exercício de 2005, está fundamentada nos mesmos critérios que acabaram prevalecendo no levantamento fiscal que resultou no A.I. 206891.0023/09-3, na segunda revisão, o que se comprova com o desdobramento das entradas por códigos fiscais de operações (CFOPs 2151 e 2152), como visto acima, e também por notas fiscais de entradas e códigos de produtos citados nos anexos dos dois A.I., caracterizando um “*bis-in-idem*”, o último lançamento não pode ser considerado antes do julgamento do primeiro, o que, segundo o autuado se impõe a declaração de nulidade do lançamento constante do A.I. 206891.0048/10-0, objeto desta demanda, por desrespeito ao princípio da tipicidade e cerceamento do direito de defesa

Argui a existência de vícios formais, alegando que os autuantes ao dizerem que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, deveriam ter comprovado mediante as transcrições dos dispositivos constantes das leis estaduais que são divergentes do que dispõe a Lei Complementar nº 87/96; as operações que foram praticadas de acordo com os dispositivos divergentes; a transcrição, ou apenas a citação de Convênios e do Protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS.

Alega que os autuantes sem apresentarem qualquer prova para confirmar o que disseram, cercearam o seu direito de defesa, além de não terem sido fiéis ao princípio da tipicidade cerrada que rege o lançamento tributário.

Aborda as divergências, em face da LC 87/96, dos dispositivos das legislações dos Estados de onde se originaram as mercadorias ingressadas no estabelecimento autuado, ressaltando que até o momento dois estados da Federação, entre aqueles listados no anexo do Auto de Infração, baixaram normas “interpretativas”, via decreto ou decisão normativa, sobre a composição do custo da mercadoria produzida referida no § 4º, inciso II do artigo 13 da LC 87/96.

Diz que os Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º do RICMS/MG) e São Paulo (DN CAT 05/2005), editaram normas interpretativas sobre a composição do custo da mercadoria produzida diferente da interpretação dada pelos autuantes quanto ao disposto na LC 87/96. Argumenta que as normas dos demais Estados, não são literalmente divergentes da LC 87/96. Entende que devem ser excluídos os valores correspondentes, por inexistência de fato determinante na autuação, ferindo o princípio da tipicidade.

Transcreve trechos de decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, diz que pela descrição da decisão da 2ª. Câmara do CONSEF, se observa que as motivações transcritas, constantes da decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, foram integralmente aceitas.

Salienta que pela decisão da 2ª CÂMARA na saída interestadual de mercadoria promovida por estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é o valor da entrada mais recente. Não é o valor da entrada (ou média de valores até o último dia do mês anterior) que servirá como parâmetro.

Ressalta que se na operação de entrada no estabelecimento a alíquota aplicada foi de 12%, e sendo de 7% a alíquota na operação subsequente, diz que o valor da entrada mais recente no estabelecimento atacadista será sempre “rebaixado” pelo valor equivalente ao diferencial das alíquotas. Em uma tabela são apresentados alguns exemplos do quanto argumentado.

Prossegue dizendo que, mesmo desconsiderando o serviço de transporte, somente tendo por base o valor da operação de entrada constante da nota fiscal de entrada no estabelecimento atacadista, as diferenças encontradas no levantamento fiscal tendem a desaparecer ou ser insignificantes.

Assevera que a consequência na utilização de critério divergente do previsto na LC 87/96, ou seja, diminuição do ICMS (12%) integrante do preço no estabelecimento atacadista e substituição do mesmo ICMS calculado pelo percentual de 7%, é que acabou resultando na quase totalidade das glosas feitas pelos autuantes.

Garante que não é isto que pretenderam os legisladores ao dar os contornos da sistemática do ICMS constante da Lei Complementar 87/96.

Aduz que o § 4º, inciso I, do artigo 13 da LC 87/96 estabeleceu, para situações relacionadas com a suposta Infração 01, a seguinte determinação de base de cálculo:

“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;”

Sustenta que não consta do inciso I que o valor da base de cálculo do imposto é o custo da entrada da mercadoria, sem ICMS, acrescido do valor do imposto exigível na operação interestadual, tal como estão a pretender os autuantes com os valores apresentados no demonstrativo “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente - Transferências Atacadistas – 2005”.

Destaca que o valor da entrada é o que consta da correspondente nota fiscal, onde o valor do ICMS constitui parte integrante, até porque assim determina o § 1º, inciso I, do artigo 13 da LC 87/96 (“*Integra a base de cálculo do imposto: I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle*”).

Continuando, aduz que entrada mais recente não é o valor médio das entradas do mês anterior. É o valor da última entrada, que pode ter ocorrido no mesmo mês da saída. Pois, querer adotar critério diferente, como foi feito no levantamento fiscal, é distorcer a disciplina traçada na LC 87/96.

Registra que a decisão do CONSEF, citada pelos próprios autuantes, valendo-se do disposto no inciso I, § 4º, artigo 13, da LC 87/96, considerou insubsistente lançamento fiscal baseado em critério que não se coaduna com a disciplina ali traçada.

Enfatiza que diante dessa decisão do CONSEF, e considerando que os autuantes desconsideraram os valores das entradas mais recentes nos estabelecimentos que remeteram mercadorias para a Impugnante, o ato fiscal se torna improcedente.

Destaca que o segundo caso diz respeito a entradas provenientes de estabelecimento fabricantes. Contra a exigência feita na segunda parte do Auto de Infração. O autuado alega que houve descon sideração, ilegalmente, como material secundário, de insumos utilizados na fabricação de produtos.

Transcreve decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 – RS (2004/0171307-1) que os autuantes citaram para justificar o acerto da auditoria fiscal, para dizer que tal decisão não serve como supedâneo para descon siderar os valores integrantes dos custos das mercadorias transferidas para o estabelecimento do autuado no Estado da Bahia, a título de custos indiretos e gastos com energia elétrica.

Argumenta que desprovidos de uma definição para “materiais secundários”, que não existe na legislação tributária, nem em decisões jurisprudenciais, não podem os autuantes excluir dos valores das transferências de mercadorias, que representam seus custos de produção, os valores que se referem aos custos indiretos e gastos com energia.

Frisa que não é sem motivo a falta de uma definição para “materiais secundários”, uma vez que é naturalmente compreensível que, são aqueles que, não sendo matérias-primas, são empregados ou se consomem no processo de produção.

Reproduz ensinamentos de professores de Contabilidade de Custos, salientando que em regra, um sistema de contabilidade deve atender aos princípios contábeis e satisfazer as leis do País e as exigências societárias. Cita diversos exemplos de classificação de custos.

Questiona a prática de apropriação dos custos de materiais secundários, cita publicações de professores definindo o custo que se pretende medir, inclusive dos materiais secundários e rol dos gastos contábeis e criar um sistema com rateio para cada unidade produzida.

Afirma que para apurar o custo dos materiais secundários utilizados na fabricação de derivados de suínos e frangos, não poderia excluir a energia elétrica, que embora não estocável, “sem dúvida é um elemento material”, bem como os gastos com depreciação dos bens utilizados na produção e também os materiais de consumo que só podem ser medidos a posteriori e dependem de rateio, a exemplo de energia elétrica, depreciação, materiais de manutenção, lubrificantes, materiais de limpeza, uniformes e instrumentos de corte; materiais utilizados no tratamento de água e geração de frio e vapor.

Transcreve conceito de custo para reforçar o seu posicionamento de que não existe base científica ou técnica para considerar, depois da matéria-prima, “qualquer bem material consumido no processo de produção, como não sendo material secundário”.

Afirma que os demonstrativos anexados aos autos demonstram como objetivo excluir dos valores dos custos de produção os gastos com energia elétrica e os gastos com materiais indiretos de fabricação, mas os artigos 95, §5º, II e 97, VII do RICMS/BA vedam o crédito fiscal quando a legislação do Estado de origem for divergente da disposição constante de lei complementar ou convênio ou protocolo. Argumenta que não ficou provado que a legislação dos Estados de origens das mercadorias é divergente do que consta na LC 87/96.

Alega que o Convênio ICMS 03/95 em sua cláusula primeira estabelece que a base de cálculo na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular é o “valor do custo atualizado da mercadoria produzida”. Salienta que o art. 13 da LC 87/96 repete a regra prevista no Convênio ICMS 66/88 relativo à transferência de mercadoria para o mesmo titular, como sendo o valor da entrada mais recente ou o custo da mercadoria produzida, o que entende ter sido recepcionada pelo Convênio ICMS 03/95.

Por fim requer nulidade do Auto de Infração, fundamentado nas preliminares argüidas; exclusão das notas fiscais de mercadorias originárias de Estados que não divergem da regra estabelecida na LC

87/96 e no mérito seja considerada improcedente a autuação, visto a interpretação equivocada do dispositivo legal que trata da base de cálculo de transferência interestadual.

Finaliza dizendo que, diante do entendimento firmado em convênio, do qual foi signatário o Estado da Bahia, de que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais promovidas por estabelecimentos fabricantes é *o valor do custo atualizado da mercadoria produzida*, requer que o lançamento tributário que corresponde à Infração 02 do A.I. seja considerado totalmente improcedente.

Argumenta que na qualidade de sucessora por incorporação, não é responsável pela multa aplicada.

Salienta que o estabelecimento autuado: Perdigão Agroindustrial S.A, inscrito no CNPJ sob nº 86.547.619/0172-92 e com inscrição estadual de nº 25.236.732, foi incorporado pela Impugnante em 27/02/2009, sendo que o pretense crédito tributário refere-se ao ano de 2005. Por isso a constituição do pretense crédito tributário, somente ocorreu em 13/10/2010, após a incorporação, não sendo devida desta forma pela sucessora a multa cobrada. Para defender a sua tese transcreve decisão da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o REsp 923012/MG na sessão realizada em 09/06/2010, (DJe de 24/06/2010) decidiu no sentido de que o sucessor tributário é responsável pela multa aplicada antes da sucessão.

Enfatiza que na remota hipótese de ser mantido o ICMS exigido, ainda assim há que ser excluída a multa cobrada, uma vez que a Impugnante na qualidade de sucessora por incorporação, não é responsável por multa aplicada sobre pretense crédito tributário formalizado após a incorporação.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fl. 217 a 233, aduzem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos, de uma filial Atacadista, para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Assinalam que em função da clareza da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, a qualquer tipo de inteligência ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais, quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais, e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Arguem que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Dizem que nesta premissa, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Reproduzem em seu inteiro teor, as descrições dos fatos consignadas no corpo do presente Auto de Infração, atinentes às duas Infrações, destacando que o procedimento fiscal diz respeito à verificação da Base de Cálculo nas operações de transferências Interestaduais oriundas de estabelecimentos que não produziram as mercadorias - Centros de Distribuição (primeira infração) e de fábricas (segunda infração), todos localizados em outras unidades da Federação, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado.

Frisam que a renovação do procedimento fiscal foi realizada consoante decisão do CONSEF cuja ementa transcreve e com base no art. 173, II do CTN por constar obrigações já exigidas no AI 206891.0023/09-3.

Quanto a arguição do autuado de nulidade por desrespeito ao princípio da tipicidade cerrada; cerceamento e divergência entre dispositivos das legislações estaduais e de Convênio ou Protocolo, dizem que o mesmo não tem que se ater a dispositivos de legislações estaduais que contrariam a LC 87/96. Com relação à menção a Protocolos e Convênios, em especial à LC 24/75 dizem que o autuado traz temas que não tem nada a ver com o caso dos autos, porque a autuação foi feita com base no cometimento de infração a dispositivos da LC 87/96.

Salientam que a alegação de que os valores indevidamente apurados, de equívocos e de erros na apuração do valor da entrada mais recente das mercadorias, nas duas infrações, consta no rodapé do demonstrativo que embasou a autuação de que foi considerado o valor da entrada mais recente da mercadoria, o qual corresponde ao valor da última entrada no mês anterior ao da transferência para a Bahia, e que quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a determinar o valor da entrada mais recente. Afirma que foi retirado da base de cálculo o ICMS referente às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras Unidades da Federação e foi incluído o valor do imposto referente às transferências para este Estado, utilizando a alíquota de origem. Aduzem que assim o fizeram porque o regime da apuração do ICMS é mensal, transcrevem o art. 102 do RICMS/97 que trata da matéria.

Exemplificam procedimentos adotados por estabelecimentos quando realizam transferências de mercadorias para outro estabelecimento.

Transcrevem os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a” da CF/88 e o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que dão respaldo à Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, “a”), para estabelecerem os elementos constitutivos das entradas mais recentes a serem consideradas para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual. Dizem que de acordo com essas normas legais, a base de cálculo do ICMS nas mencionadas operações deve corresponder nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente.

Sustentam que por força do mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações conforme seu art. 13, § 4º, I. Dizem que assim o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar anteriormente citada. Sustentam que é legítima a exigência da glosa de crédito fiscal proveniente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com destaque e utilização a mais do imposto a que o autuado tem direito. Transcreve trecho de lições de Alexandre Freitas sobre o papel da Lei Complementar do ICMS. Apresentam arrazoados sobre a reserva constitucional do mencionado diploma legal.

Ressaltam que o Estado que faz a ampliação da base de cálculo do ICMS utilizando-se de interpretações via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos do ICMS, em muitos casos, benefícios fiscais, e consequentemente não arrecada nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do

imposto que foi destacado na nota fiscal de origem e que por sua vez o Estado de destino da mercadoria suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Enfatizam que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito objetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que tem direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu À Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Reproduzem lições de Aliomar Baleeiro sobre receita pública, bem como decisões do STF respeitando a prevalência da Lei Complementar sobre leis ordinárias. Do mesmo modo transcrevem lição de Hans Kelsen sobre a adoção de procedimentos de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido.

Finalizam dizendo que pontuando o disposto no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96 concluem que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS à sua vontade, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais objeto desta autuação.

Concluem pedindo que o Auto de Infração seja Julgado procedente.

Tendo em vista que na apuração das importâncias exigidas os autuantes consideraram o valor da entrada mais recente das mercadorias nos estabelecimentos localizados em outros estados, como sendo o valor da última entrada, no mês anterior ao da transferência para a Bahia, à fl. 238 a 5ª Junta de Julgamento Fiscal, na assentada para julgamento, deliberou pelo encaminhamento dos autos à INFAZ de origem, a fim de que os autuantes realizassem revisão fiscal dos demonstrativos que embasaram a autuação, considerando no levantamento como sendo a entrada mais recente, a última entrada nos estabelecimentos, em relação à data de transferências das mercadorias para a Bahia.

Os autuantes prestam informação fiscal à fl. 240, dizendo que após a diligência realizada, apresentam o resultado do levantamento fiscal com base na última entrada nos estabelecimentos para caracterização da entrada mais recente e elaboração de novos demonstrativos, e que para tanto anexa novos levantamentos e respectivos demonstrativos – Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Fábricas e Atacadistas (em meio físico e em meio magnético) – totalizando respectivamente os valores de R\$ 114.597,14 e R\$ 232.670,97.

Concluem pedindo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

O autuado apresenta manifestação, às fls. 283 a 287, aduz que embora tenham os autuantes com os novos demonstrativos que resultaram da revisão fiscal, se esforçado em identificar as entradas de mercadorias mais próximas das suas saídas do estabelecimento remetente, continuam existindo equívocos materiais que tornam improcedente o ato fiscal.

Salienta que a primeira incorreção se refere à adoção, como valor de entrada no estabelecimento atacadista ou fabricante/atacadista serviu de base de cálculo do ICMS, porque no seu entendimento, nem sempre o valor da base de cálculo do imposto é igual ao valor da mercadoria. Ressalta que nas operações internas é muito comum a existência de diferimento parcial ou benefício fiscal. Sustenta que em tais casos, o que se deve considerar como valor unitário da mercadoria não é o valor que serviu de base de cálculo do ICMS, mas o valor que se obtém com a divisão do seu valor consignado na nota fiscal pela quantidade, sem qualquer dedução.

Destaca que a segunda incorreção se refere à manipulação de dados para se chegar ao valor unitário que foi utilizado como base de cálculo, tal como foi feito no levantamento original. Frisa que para encontrar o valor unitário da mercadoria para fins de formação da base de cálculo na operação de saída não foi adotado o resultado da divisão do valor do produto pela quantidade, referente à última entrada no estabelecimento, mas o resultado do cálculo que exemplifica, consoante tabelas com

discriminação de alíquotas de 18%, ou 17% ou 12%, ou 7%, os resultado nos coeficientes de 0,82% – 0,83% – 0,88% e 0,93% que apresenta.

Assegura que aplicando os resultados exemplificativos acima, no caso em que a mercadoria foi recebida de outro estabelecimento situado dentro do mesmo Estado, tributada em 17% (PR, p.ex.), a base de cálculo adotada no levantamento fiscal não foi de “R\$ 12,1951,” mas de “R\$ 10,7527”, com menos 11,83%.

Aduz que no caso em que a mercadoria foi recebida de outro estabelecimento em operação interestadual, tributada em 12% (SP recebendo do PR), a base de cálculo adotada no levantamento fiscal não foi de R\$ 11,3636, mas de 10,7527, com menos 5,37%.

Assevera que na legislação tributária não se vê dispositivo tratando da base de cálculo nas operações interestaduais com tal disciplinamento. Diz que não é isso que prevê a Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, § 4º, inciso I, que reproduz.

Argumenta que na Lei não consta que o valor da base de cálculo do imposto é o valor da entrada da mercadoria sem ICMS, acrescido do valor do imposto exigível na operação interestadual, como pretendem os autuantes. Argui que também não consta que é o valor correspondente à base de cálculo constante do documento de entrada da mercadoria no estabelecimento. Acrescenta que está exposto, de forma clara, que é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Destaca que apresenta planilha em meio magnético onde na última coluna estão relacionados os valores unitários tendo por base os valores das entradas das mercadorias, sem qualquer dedução e/ou acréscimo.

Transcreve o art. 322 §§ 3º e 4º do RICMS/97 que orienta a escrituração do livro Registro de Entradas.

Sustenta que se na saída interestadual de mercadoria para estabelecimento da mesma empresa a base de cálculo é o valor da entrada mais recente (e não do custo sem ICMS), diz que tal valor não pode ser diferente do valor contábil (valor total constante no documento fiscal) escriturado no livro Registro de Entradas.

Assegura que no levantamento fiscal são constatáveis diferenças para mais e para menos dentro do período de apuração, mas os autuantes só apontaram diferenças positivas, sobre as quais haveria crédito aproveitado indevidamente. Aduz que se for levado em conta os valores das entradas das mercadorias nos estabelecimentos remetentes sem a manipulação acima apontada, em muitos casos serão constatados valores negativos de diferenças, o que representa um crédito a favor da empresa compensável com débitos.

Observa que se forem feitas todas as correções necessárias, inclusive compensando valores negativos de diferenças, chegar-se-á à conclusão de que a autuada nada deve, porque os créditos fiscais escriturados na sua escrita fiscal estão em conformidade com a legislação tributária.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Os autuantes prestam informação fiscal, às fls. 290 e 291, aduzem que às fls. 284 o autuado demonstra claramente que a exclusão do ICMS é uma forma de caracterizar a neutralidade do imposto, visto que o valor da mercadoria sem o ICMS fica literalmente igual, evidenciado o valor da entrada mais recente.

Salientam que há equívoco do autuado quando defende que o valor da entrada mais recente deve ser o valor total constante do documento fiscal registrado no livro Registro de Entrada, porque nunca é transferida a totalidade das operações de entrada para uma específica filial. Dizem que as notas fiscais contêm quantidades e itens variados, elementos estes que não são registrados nos livros de entradas. Aduzem que o trabalho de auditoria somente é possível ser materializado comparando-se item a item das entradas e posteriores transferências realizadas.



Destacam que a fiscalização fez o comparativo do valor da entrada mais recente (com a inclusão da alíquota ICMS da operação de transferência para a Bahia) com o valor indicado nas notas fiscais de transferência.

Salientam que na eventualidade de existência de base de cálculo abaixo do valor da entrada mais recente, cabe ao autuado fazer as complementações, pagar o ICMS devido à unidade de origem e posteriormente fazer o pedido de lançamento dos respectivos créditos na filial baiana. Aduzem que os prepostos fiscais não têm competência legal para realizar compensações dessa natureza.

Concluem pedindo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

## VOTO

Inicialmente, o contribuinte suscitou preliminar de nulidade com as alegações de que consta do presente Auto de Infração importâncias já exigidas no Auto de Infração nº 206891.0023/09-3, e que não é possível a renovação da exigência levada a efeito no Auto de Infração nº 206891.0025/09-6 anulado, porque está em fase de julgamento outro Auto de Infração, onde constam valores de exigências de créditos tributários com referência ao exercício de 2005, caracterizando segundo o sujeito passivo, um “*bis-in-idem*”, passível de nulidade por desrespeito ao princípio da tipicidade e cerceamento do direito de defesa, porque no seu entendimento o último lançamento não pode ser considerado antes do julgamento do primeiro.

Saliento que o Auto de Infração 206891.0025/09-6 citado pelo contribuinte foi anulado porque ao apurar o valor da entrada mais recente das mercadorias no atacadista os autuantes consideraram apenas os elementos formadores de custo na fábrica, não consideraram o valor da entrada mais recente no CD, que seria formado pelo custo da fábrica, mais acréscimos que pudessem ocorrer até o CD. Valendo ressaltar que o mencionado Auto de Infração fora anulado na Junta de Julgamento Fiscal – Acórdão 0034-1/10 e tal decisão fora mantida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão nº 0295-12/10.

No que se refere ao Auto de Infração 206891.0023/09-3, a imputação foi de que o estabelecimento autuado utilizou crédito fiscal relativo à base de cálculo superior ao custo da mercadoria produzida. Sendo que no levantamento havia transferências para o autuado tanto da fábrica como de Centro de Distribuição - CD, e os autuantes teriam adotados o mesmo custo de produção tanto para a transferência da fábrica, como na transferência de Centro de Distribuição. Sendo anulado o montante exigido relativo à transferência do Centro de Distribuição, entendendo os julgadores que não foram considerados no CD o montante da última entrada, que seria composto do custo na fábrica, mais os agregados em decorrência da transferência até o CD. Naquele julgamento, fora mantida no Auto de Infração apenas a importância constante do levantamento relativo a transferências a partir da fábrica transferidora das mercadorias, que não faz parte da presente demanda.

Do exposto acima não acolho as arguições de nulidade suscitadas, posto que consoante demonstrado, não há qualquer desrespeito ao princípio da tipicidade. Ademais, além dos esclarecimentos postos acima, pinçados dos julgamentos dos mencionados Autos de Infração, pela extensa “Descrição dos Fatos” na presente peça acusatória apresentada pelos autuantes, afasta qualquer possibilidade de cerceamento do direito de defesa, sendo plenamente compreensível em que consiste a acusação fiscal e seus fundamentos, ressalte-se, amplamente impugnado pelo autuado, o que demonstra o seu conhecimento sobre a acusação fiscal. Portanto, reiterando, não há como prosperar as arguições de nulidade sob tais alegações.

Foi também suscitada a nulidade da autuação sob o argumento de existência de vícios formais, alegando que os autuantes ao dizerem que teria utilizado crédito de ICMS sobre base de cálculo fixada na unidade federada de origem superior àquela estabelecida na Lei Complementar 87/96, em convênios ou protocolo, deveriam ter comprovado mediante as transcrições dos dispositivos constantes das leis estaduais que são divergentes do que dispõe a Lei Complementar nº 87/96, as

operações que foram praticadas de acordo com os dispositivos divergentes com a transcrição, ou apenas a citação de Convênios e do Protocolo que tratam da base de cálculo do ICMS.

Constato que na descrição da infração se trata de base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), e o contribuinte autuado compreendeu e se defendeu do que foi acusado, o que será apreciado no mérito, inexistindo convênio ou protocolo aplicado aos fatos ocorridos.

O sujeito passivo também suscitou nulidade do Auto de Infração com a alegação de que os Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º do RICMS/MG) e São Paulo (DN CAT 05/2005), editaram normas interpretativas sobre a composição do custo da mercadoria produzida diferente da interpretação dada pelos autuantes quanto ao disposto na LC 87/96. Argumenta que as normas dos demais Estados, não são literalmente divergentes da LC 87/96. Entende que devem ser excluídos os valores correspondentes, por inexistência de fato determinante na autuação, porque está sendo ferido o princípio da tipicidade. Quanto a este item ressalte-se que as normas interpretativas emanadas pelas legislações daqueles Estados são hierarquicamente inferiores à Lei Complementar e não podem estabelecer regras que contrariem a determinação expressa na LC nº 87/96. Ademais os atos normativos editados por outros Estados não se aplicam ao Estado da Bahia, tendo em vista o princípio da territorialidade. Portanto não acolho a preliminar de nulidade por tal motivação.

Em relação ao argumento de que na qualidade de sucessora por incorporação, não é responsável pela multa aplicada, vejo que não assiste razão ao sujeito passivo, saliento que o lançamento tributário diz respeito a fato gerador ocorrido no exercício de 2005 em decorrência do descumprimento de obrigação principal.

Ora, é cediço que nos casos de sucessão o sucessor adquire os ativos e passivos do sucedido, valendo dizer que não há transferência de multa, haja vista que esta continua a integrar o passivo da empresa que é incorporada, portanto, adquirida pelo sucessor.

Convém, nesse sentido, reproduzir parcialmente lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho:

*“Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente, sob outra roupagem institucional. Portanto, a multa não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é:... b) incorporada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o “sucessor” – um sob-rogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades incorporadas, naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas.”* (Manual de Direito Tributário-2ª edição-pág. 388).

Ademais, a multa aplicada está prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, sendo, portanto, legal. Face ao exposto, não há como prosperar a arguição de nulidade sob tal argumento.

Quanto ao mérito, passo a examinar as duas infrações em conjunto, tendo em vista que versam sobre matérias correlatas, respaldadas nos mesmos dispositivos legais. Essas duas infrações tratam de operações de transferência interestadual de mercadorias oriundas de centros de distribuição (Infração 01) e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias (Infração 02), sendo que tanto os centros de distribuição como as unidades fabris estão localizados em outras unidades da Federação, e as mercadorias foram destinadas à filial do contribuinte autuado localizada no Estado da Bahia.

Vale assinalar que a Lei Complementar 87/96, ao tratar das transferências interestaduais entre estabelecimentos da 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.*

Consoante se depreende da leitura dos dois dispositivos legais transcritos acima, nas transferências descritas nas duas Infrações, a base de cálculo do imposto é, em síntese, o valor correspondente à entrada mais recente.

Em sua defesa, o contribuinte afirma que, na apuração do valor da entrada mais recente, os autuantes utilizaram critérios não previstos na legislação – o valor correspondente à última entrada do mês anterior e, em alguns casos, o valor médio das últimas entradas do mês anterior.

Efetivamente a apuração do valor da entrada mais recente, utilizado pelos autuantes na aferição da base de cálculo empregada nas transferências com destino ao estabelecimento baiano fiscalizado, não estava em total conformidade com o previsto na legislação. Dessa forma, o processo foi convertido em diligência para que os autuantes efetuassem a apuração do imposto exigido nas duas Infrações, seguindo o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, qual seja, utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

A diligência foi atendida, tendo sido elaborados os seguintes demonstrativos referentes às infrações em comento:

a) Infração 1: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferências Atacadistas – 2005” (fls. 244 a 257); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Atacadista – 2005” (fl. 275); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Atacadista – 2005” (fl. 243).

b) Infração 2: “Estorno de Crédito – Valor Entrada Mais Recente – Transferência Fábricas – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fls. 260 a 274); “Demonstrativo do Preço Unitário Cfe. LC 87/96 – Fábricas – 2005” (fls. 277 e 278); “Estorno de Crédito – Resumo Mensal – Fábrica – Mercadorias de Terceiros – 2005” (fl. 259).

Além dos mencionados demonstrativos, os autuantes colacionaram aos autos em meio magnético – CD, contendo de todos os demonstrativos citados acima.

Consta nos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe. LC 87/96” que o valor da entrada mais recente foi extraído dos arquivos SINTEGRA fornecidos à fiscalização, e que o valor foi apurado com base na

entrada mais recente no estabelecimento remetente da mercadoria localizado em outra unidade da Federação. Foi consignado no rodapé do citado demonstrativo que, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, foi considerada a de maior valor. Também foi explicado que foi retirado o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Quanto a alegação de que não consta do inciso I, §4º, art. 13 da LC 87/96 que o valor da base de cálculo do imposto é o custo da entrada da mercadoria, sem ICMS, acrescido do valor do imposto exigível na operação interestadual, tal como estão a pretender os autuantes, saliento que consoante o art. 13, § 1º, I, da mencionada LC 87/96, integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto. Portanto está correto o procedimento dos autuantes de retirar o ICMS referente às entradas nos centros atacadistas de outras unidades da Federação e incluir o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando as respectivas alíquotas de origem.

Da análise dos “Demonstrativos do Preço Unitário Cfe. LC 87/96”, constato que, após a diligência, os valores correspondentes à entrada mais recente, utilizados na apuração da base de cálculo a ser empregada nas transferências de que tratam as duas Infrações, 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. Verifico que os autuantes tomaram o cuidado de não excluir qualquer valor não previsto na legislação e, quando em uma mesma data havia mais de uma entrada, utilizaram o maior valor, beneficiando inclusive o contribuinte. Também foi feita a exclusão do ICMS referente à entrada no estabelecimento localizado em outro Estado, com a posterior inclusão do ICMS na operação de saída destinada ao Estado da Bahia.

Saliento que o sujeito passivo foi notificado acerca do resultado da diligência, recebeu cópia dos novos demonstrativos e se manifestou, aduzindo que embora tenham os autuantes com os novos demonstrativos que resultaram da revisão fiscal, se esforçado em identificar as entradas de mercadorias mais próximas das suas saídas do estabelecimento remetente, continuam existindo equívocos materiais que tornam improcedente o ato fiscal, manteve os mesmos argumentos defensivos, entretanto não trouxe aos autos as provas das alegadas inconsistências.

Utilizando os critérios previstos na legislação do ICMS, nas duas infrações, ficou comprovado que o sujeito passivo efetivamente utilizou crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de centros de distribuição e de estabelecimentos fabris que não produziram as mercadorias, nos montantes apurados na diligência realizada, nos valores de R\$ 232.670,97, na Infração 01, e R\$ 114.597,14, na Infração 02, consoante demonstrativos resumo às fls. 243 e 259 do PAF.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0048/10-0**, lavrado contra **PERDIGÃO AGRO INDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$347.268,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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, 28 de setembro de 2011.  
RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE  
FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – RELATOR  
ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR