

**A. I. Nº** - 206891.0012/11-3  
**AUTUADO** - SADIA S.A.  
**AUTUANTES** -MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** -IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** -06.03.2012

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0009-02/12**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante e o custo de produção, quando oriunda de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, § 4º, I e II, LC 87/96). Infração caracterizada, com o refazimento dos cálculos na forma prevista na legislação citada, ou seja, com base na entrada mais recente no estabelecimento de origem. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 07/02/2011, para exigir ICMS no valor de R\$2.163.152,81, acrescido da multa de 60%, sob acusação do cometimento de utilização indevida de 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, referente ao exercício de 2006, conforme demonstrativos e documentos às fls. 08 a 125.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, que prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘a’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, na realização do trabalho fiscal, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, sendo expurgados os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CD), frete (CIF) etc., implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Com relação à infração, esclarecem que se refere ao exercício de 2006, e diz respeito a base de cálculo do ICMS inferior ao previsto no inciso I, do §4º do artigo 13 da LC 87/96, (valor da entrada mais recente das mercadorias) nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos atacadistas com destino ao centro de distribuição (CD) localizado neste Estado.

Por conta disso, esclarecem que foi elaborado o demonstrativo intitulado de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls.10 a 24) quanto em meio eletrônico (fl.08).

Acrescentam que em consonância com a LC 87/96, com os julgados dos tribunais (STF e STJ) e decisão do CONSEF/BA (1ª CÂMARA – Nr. sessão 033/2009, data do julgamento: 05/06/2009), foi utilizada para a definição da correta base de cálculo prevista no art.13, §4º, I, da LC 87/96, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa tempestiva, fls. 128 a 177, descreve o objeto da ação fiscal com o motivo que ensejou a autuação, sintetizando a conclusão da fiscalização.

Em seguida, suscitou a nulidade do lançamento com base na preliminar de jurisdição das normas estaduais e da autonomia dos estabelecimentos, para aduzir que para a conclusão fiscal a fiscalização requisitou informações sobre a composição da base de cálculo da transferência de produtos e mercadorias ao estabelecimento autuado, utilizando tais informações como a única base à justificar sua autuação, procedimento esse, que fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos e a sua própria jurisdição, pois, quando assim procedeu, exigiu informações que não se referiam ao estabelecimento fiscalizado e, simultaneamente, extrapolou os limites de sua jurisdição, invadindo esfera de poder pertencente a outro ente constitucional sobre o qual não tem nenhum dos poderes a ele atribuído em sua jurisdição.

Invocou o artigo 11 e § 3º, II, da Lei Complementar nº 87/96 que trata "local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto", e da autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, para argumentar que um mesmo contribuinte tenha estabelecimentos em várias unidades da Federação, o imposto será devido àquela em cujo território estiver localizado o estabelecimento em que ocorrer o fato gerador.

Prossegue comentando sobre esta questão à luz dos artigos 12, I, e 25 da Lei Complementar nº 87/96, e sobre o princípio da não-cumulatividade do imposto e sobre o princípio da autonomia dos estabelecimentos. Transcreveu lições de renomados tributaristas sobre tais princípios e citando legislação de outros Estados.

No caso em análise nos presentes autos, sustenta que o estado da Bahia não poderia utilizar informações relativas a outros estabelecimentos que não aqueles sobre os quais tem jurisdição para embasar a exação fiscal que veio a exigir tributos e aplicar penalidades a Contribuintes estabelecidos no território de sua jurisdição, o que tornam, no seu entender, imprestáveis tais informações.

No mérito, arguiu a improcedência da autuação, e alegou que a mesma foi fundamentada de forma tendenciosa no artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, pois não tem relação com as questões voltadas ao direito ou restrição de crédito do imposto pelo estabelecimento destinatário.

Comenta sobre hermenêutica na visão de professores, destacando os métodos de interpretação: autêntico; doutrinário; jurisprudencial; literal; histórico, sistemático; teleológico; sociológica e holística, dentre outras.

Destaca que na forma que foi lavrado o presente auto de infração, o fisco baiano utiliza disposições da Lei Complementar 87/96 que estão dirigidas ao ente tributante da operação anterior, ou seja, outro estado da federação ao qual não cabe ao estado da Bahia determinar o valor máximo do imposto a ser exigido. Indaga se *a Fazenda do estado da Bahia determina valor máximo da base de cálculo das operações de seus contribuintes?*

Feitas estas considerações, o defendente apresenta razões que entende garantir o direito ao crédito integral do ICMS sobre as aquisições de mercadorias pelo estabelecimento autuado.

Sustenta que os valores registrados na escrita fiscal decorrem de creditamento permitido pela legislação, já que estão relacionados a aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade da empresa, ou seja, são produtos de revenda, à luz do artigo 20 e seu § 1º, da Lei Complementar nº 87/96. Transcreveu o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do RESP nº 1.175.166.

Diz que não obstante as mercadorias, objeto do presente auto de infração, sejam aplicadas de forma diretamente vinculada à atividade da Impugnante (nos termos em que exigidos pelo art. 20, § 1º, da Lei Complementar nº 87/96), o Fisco Estadual fundamenta a glosa dos créditos nos dispositivos legais que estabelecem valor mínimo da base de cálculo na saída de mercadorias e produtos quando da operação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Observa que o trabalho fiscal se baseou nas planilhas de custo de produção fornecidas pelos diversos estabelecimentos remetentes das mercadorias e produtos objeto da auditoria, e que nestas planilhas, os estabelecimentos remetentes discriminam os itens dos custos de produção, **POR CRITÉRIOS GERENCIAIS**, divididos em: I) matéria-prima; II) materiais diretos; III) custos indiretos sem energia elétrica; IV) energia elétrica; e V) custo total.

Frisa que a atividade da empresa se submete ao RIISPOA - Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, e não pode se avaliar o que são custos de produção de uma Cia. dedicada a sua atividade de uma forma genérica, comum a atividades menos complexas, pois, de uma forma geral, desenvolve suas atividades em diversas etapas, controlando o processo de seleção de espécies, controle de fecundação, cria, engorda, abate, processamento, conservação, distribuição e vendas de seus produtos, tendo a alocação de inúmeros custos diretos, secundários e intermediários em toda a sua cadeia produtiva.

Visando elucidar o acima exposto, resumidamente elaborou quadro demonstrativo das fases das operações desenvolvidas pelo estabelecimento, e argüiu que todas as fases da produção do produto que é comercializado pelo estabelecimento são distintas, porém não independentes entre si, gerando, então, produtos que servirão de matéria-prima para a próxima fase, interligando todo o procedimento (as razões da 1ª fase servirão para a alimentação dos animais na 2ª fase, que serão transformados em carne frigorificada na 3ª fase que, por fim, serão transformados em carne industrializada na 4ª e última fase). Trouxe a lume as lições do renomado jurista sobre o conceito de custos de produção para fins de apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, e da legislação citada (artigo 146, II, CF/88; art.110 do CTN). Conceitua “custos de produção” à luz do direito privado (*itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil 02 do IBRACON*)

*Por esta razão, assevera que a partir da integração dos preceitos contidos no artigo 110 do CTN, do conceito de “custo de produção” e do artigo 13, parágrafo 4º, II, da LC 87/96, conclui que o “custo de produção” dado na lei nacional do ICMS não é taxativa, mas sim meramente exemplificativo. Diz que este é o entendimento dos fiscos de outros estados e prossegue citando lições de ilustres juristas e professores sobre o tema.*

Além disso, aduz que não bastassem todas as argüições até aqui apresentadas, outras ainda existem que também invalidam e demonstram as fragilidades da aludida exação, qual seja a energia elétrica que fora demonstrada em apartado nos já citados demonstrativos apresentados pelos estabelecimentos remetentes.

Sustenta que a energia elétrica, indiscutivelmente em todos os estados da federação, é considerada insumo/mercadoria, portanto, uma matéria-prima e/ou material secundário por excelência, gerando, inclusive, o direito ao crédito do ICMS pelo estabelecimento que a utiliza em suas atividades produtivas.

Traz definição do que é matéria-prima, material intermediário e material secundário, qual seja:

*Matéria-prima é toda a substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplos: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, na indústria de celulose, integrantes do novo produto - papel, a carne animal na produção de salcichas, lingüiças, presuntos, hambúrgueres, etc... como é o caso da Recorrente.*

*Produto Intermediário (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplos: pneumáticos, na indústria automobilística e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) - o automóvel e o mobiliário; a cola, ainda na marcenaria, que, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - mobiliário. No caso da Impugnante pode-se citar o sal, condimentos, conservantes, etc....*

*Produto Secundário - é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário -  $\text{CaCO}_3$  (que na indústria do cimento é matéria-prima), na siderurgia, é “produto secundário”, porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transforma em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto: o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para o melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto-telha; qualquer material líquido, usado na indústria de celulose, que consumido na operação de secagem, deixa de integrar o novo produto – papel, conceito este no qual é absolutamente uniforme a utilização da energia elétrica no processo produtivo.*

Observa que existe mais de um conceito de material secundário, observe: “materiais secundários, assim entendidos, os materiais que são consumidos integral e instantaneamente no processo industrial, sem, porém, integrar-se fisicamente ao novo produto, (como exemplo, a energia elétrica utilizada como força motriz e o óleo diesel utilizado em caldeiras)”.

Ressalta que é legítimo o direito a crédito do ICMS sobre a energia elétrica, com fulcro nos artigos 33, II, "b" da Lei Complementar nº 87/96, e que de igual forma dispõe o artigo 93, II, "a", item "2" do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS do Estado da Bahia).

Salienta que embora os estabelecimentos remetentes dos produtos, sobre os quais se pretende reduzir o crédito do ICMS, sejam classificados como “atacadistas”, de fato os mesmos são equiparados a estabelecimento industrial.

Esclarece que os aludidos estabelecimentos, na qualidade de filial da Sadia S.A, exerce parte do processo de industrialização dos produtos fabricados pela indústria, pois a Sadia S.A tem como principal atividade a exploração de abatedouros frigoríficos, a fabricação de produtos de carnes de aves, suínos e bovinos; a preparação de subprodutos do abate e a comercialização dos aludidos produtos, entre outras.

Explica que o processo de industrialização compreende as seguintes etapas:

- (i) *Entrada de matéria-prima;*
- (ii) *Armazenagem da matéria-prima;*
- (iii) *Classificação e controle da matéria-prima;*
- (iv) *Pré-processamento da matéria-prima;*
- (v) *Movimentação de materiais;*
- (vi) *Transformação e controle dos materiais;*
- (vii) *Embalagem;*
- (viii) *Armazenamento em ambiente adequado do produto*

*acabado;*

*(ix) Conservação das características do produto: e*

*(x) Iluminação do ambiente de produção,*

Observa que a industrialização dos produtos comercializados pelo estabelecimento envolve não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto, com a utilização de energia elétrica.

Assim, entende que é legítimo o direito a crédito sobre a energia elétrica, com fulcro nos artigos 33, II, "b" da Lei Complementar nº 87/96, no artigo 93, II, "a", item "2" do Decreto nº 6.284/1997 (RICMS do Estado da Bahia), e no artigo 4º, inciso II, da Lei Federal nº 4.502/1964 e no artigo 9º do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI).

Desta forma, sustenta que filiais que comercializem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo grupo, tal como ocorre no caso dos estabelecimentos remetentes, são equiparadas à estabelecimento industrial.

Aduz que se prevalecer entendimento contrário a suas razões defensivas, deve ser afastada a aplicação da multa que corresponde a 60% do tributo exigido, por considerar que é manifestamente confiscatória. Fundamenta este pedido no artigo 150, IV, da CF/88, que trata do princípio do não confisco, e na jurisprudência no âmbito do judiciário, e na doutrina que citou.

Requeru que todas as intimações, notificações, decisões e tudo mais que a este Auto Infração se referir, sejam encaminhadas ao seu patrono Dr. Celso Botelho de Moraes. Al. Santos, 1940 8º andar – Cerqueira Cesar - São Paulo – SP - CEP – 01418-200.

Requeru, ainda, seja determinada a realização de diligência e/ou perícia, nos termos do art. 131 do Decreto n. 7.629/1999.

Ao final, requer:

*1) O CANCELAMENTO das Infrações Fiscais apontadas no Auto de Infração e Imposição de Multa nº 206891.0012/11-3, aqui em deslinde, haja vista a ilegalidade da ação fiscal que trouxe em seus trabalhos dados estranhos àqueles atingidos por sua jurisdição, em desrespeito à distribuição constitucional da competência tributária entre os entes federados, bem como à repartição, entre estes, do produto da tributação, assim como por expressa afronta ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, conforme constam nas preliminares apresentadas na presente peça impugnatória.*

*2) A IMPROCEDÊNCIA das Infrações Fiscais apontadas no Auto de Infração e Imposição de Multa nº 206891.0012/11-3, aqui em deslinde, considerando que os créditos de ICMS registrados na sua escrita fiscal foram apropriados em conformidade com a legislação que rege o ICMS, conforme constam nas razões de mérito apresentadas na presente peça impugnatória.*

*3) Não sendo este o entendimento de V. Sa., subsidiariamente,*  
**REQUER:**

*i) A EXCLUSÃO DA MULTA APLICADA, pelo seu caráter abusivo e confiscatório.*

Protesta, ainda, a provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive pela juntada de novos documentos.

Na informação fiscal, fls. 399 a 410, os autuantes esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, incisos I e II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art.

17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'a' e 'b'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Transcreveram na íntegra os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e esclareceram que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CD), frete (CIF), etc., devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Analisando os argumentos defensivos, ressaltam, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

Quanto a preliminar de que o Estado da Bahia não poderia se utilizar de dados obtidos em estabelecimentos filiais localizados em outras unidades da Federação, por entender que contraria a jurisdição das normas estaduais e a autonomia dos estabelecimentos, salientam que *“A única forma de aferir se a transferência foi feita em consonância com o que determina a LEI COMPLEMENTAR 87/96 é utilizando os dados do estabelecimento que efetuou a transferência para outra unidade da Federação, tanto no que concerne ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE (art. 13, §4º, I) quanto no que diz respeito ao CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (art. 13, §4º, II).”*

*Indagam: Como identificar qual foi o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE NO ESTABELECIMENTO DO ORIGEM sem analisar as operações de entrada no contribuinte que fez as transferências?*

Igualmente, frisam que em relação ao custo da mercadoria produzida, a LC determina que a base de cálculo é o somatório de quatro elementos deste custo, i.e., a soma de MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO, MÃO-DE-OBRA e ACONDICIONAMENTO, e portanto, que não há como saber se a transferência foi feita apenas com esses elementos de custo de produção sem analisar as planilhas de custo do estabelecimento de origem.

Observam que o autuado, no que concerne aos cálculos, se limitou a dizer que vem cumprindo as normas da LC 87/96.

No mérito, frisam que em virtude de o sujeito passivo não ter contestado a única infração que consta no Auto de Infração, a mesma deve ser caracterizada como verdadeira e legal.

Assim, sustentam que o valor da entrada mais recente da mercadoria deve ser a base de cálculo nas operações interestaduais nas transferências entre os mesmos titulares.

Quanto ao direito aplicável, observam que a Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE", in verbis:

“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;”

Transcrevem a Ementa de um julgamento efetuado pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia – CONSEF, que decidiu nesse sentido.

Os autuantes aduzem que por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, argumentam que 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 acima indicada, sendo legítima esta exigência de glosa de

crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Chamam a atenção que o autuado se equivocou em suas razões defensivas, pois se defendeu como se a infração tivesse como base de cálculo as operações de transferências interestaduais com fundamento no inciso II, do §4º, do art. 13 da LC 87/96, por entender que a legislação federal equipara a filial atacadista a uma indústria, e, ainda, produz a alegação de inocorrência da infração apontada por entender que deve ser considerado o custo total da mercadoria produzida, pois a interpretação desse dispositivo não deve ser taxativa.

Assim, salientam que o argumento defensivo nada tem a ver com a infração constante no auto de infração deste, por entenderem que os Estados têm autonomia para legislar sobre o ICMS, tomando como referência a LC 87/96, e o Estado da Bahia não inseriu em sua legislação nenhuma equiparação para essas operações, do estabelecimento atacadista a um industrial.

Em suas considerações finais, afirmam que a questão em debate consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a 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 de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Lembram que o pleno do STF no RE 572.762-9/SC reconheceu o direito subjetivo das comunas exigir a parte que lhes cabe na arrecadação tributária, devendo também tal entendimento estender-se à parcela do ICMS. Transcreveu lição de Aliomar Baleeiro e parte do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, sobre esta questão.

Por conta disso, sustentam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de mercadorias para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96.

Com esses argumentos, os prepostos fiscais, asseveram que o legislador adotou comando bastante específico não admitindo elemento que não seja o valor da entrada mais recente e sendo o ICMS um imposto cuja apuração é mensal, busca-se o valor da última entrada do mês anterior, ressaltando que se tiver mais de uma entrada no dia, logicamente adota-se a média ponderada para se encontrar o valor da entrada mais recente.

Argüindo que ficou patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal), concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Considerando que na apuração das importâncias exigidas os autuantes afirmam, fl. 04, que levaram em conta 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.

Conforme despacho à fl.413, foi proposta por este Relator e acolhida pelos demais membros desta 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o encaminhamento dos autos à INFAZ de origem, a fim de que fossem adotadas as seguintes providências:

#### **AUTUANTES**

*1 – Realizar 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, conforme previsto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.*

2 – Após a revisão fiscal, caso haja valor remanescente a ser lançado, elaborar novas planilhas e novo demonstrativo de débito com o crédito fiscal de ICMS devidamente apurado.

**ÓRGÃO PREPARADOR DA INFAZ** – fizesse a entrega ao autuado, de cópias dos novos demonstrativos, se houver, mediante recibo, a ser juntado aos autos por força da presente diligência e de cópia deste pedido, **concedendo o prazo de 30 (trinta) dias** para que o autuado pudesse se pronunciar, caso entendesse necessário;

Conforme informação fiscal à fl. 416, os autuantes atendendo ao pedido do órgão julgador, acostam aos autos novos demonstrativos e planilhas em arquivos magnéticos, fls. 417 a 435, concluindo que o valor do débito foi reduzido de R\$2.163.152,81 para R\$1.939.565,75.

Conforme intimação e AR dos Correios, fls.437 a 438, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal constante à fl. 416, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls.440 a 441, argüindo que conforme termo assinado em 29/08/2011 a impugnante declarou estar ciente do teor da conclusão da diligência de fls. 416 a 434 e CD Room às fls. 435, e argui que embora o valor da autuação tenha sido reduzido, tal redução não prejudica as preliminares argüidas e tampouco as razões de mérito. Reiterou suas razões de defesa já apresentadas, e requereu o prosseguimento do feito na forma das normas que se aplicam ao caso, pugnando pelo cancelamento do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Analisando, inicialmente, a preliminar de nulidade, em relação à alegação defensiva de que a autuação fiscal está em desconformidade com a legislação tributária, e que a ação fiscal padece de nulidade desde a origem, por entender que se a discussão envolve critério de tributação exigido pela entidade tributante de origem, a fiscalização do imposto não poderia ser realizada pelo Estado de destino - Estado da Bahia, deixando a entender que é parte ilegítima para figurar neste processo, constatei que não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos, aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, não fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos, visto que a imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Também não acolho a alegação defensiva de que a fiscalização foi exercida fora do seu espaço territorial, ferindo o princípio da territorialidade, visto que não há nenhum impedimento legal para que a ação fiscal tenha transcorrido no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, na medida em que por se tratar de levantamento das operações de transferências realizadas por outros estabelecimentos, para apurar os valores das entradas mais recentes nas notas fiscais objeto da autuação, os prepostos fiscais tinham duas alternativas: intimar os estabelecimentos filiais para apresentar neste Estado todos os documentos fiscais e contábeis ou se deslocarem para os respectivos estabelecimentos e proceder o levantamento.

Assim, ficam rejeitadas as arguições de nulidade, tendo em vista que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição que contrarie o RPAF/BA aprovado pelo Decreto 7.629 de 09/07/1999.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2006, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls. 10 a 24 do PAF (impressas as últimas folhas) denominada “Estorno de Crédito – Valor Entrada mais Recente – Transferências Atacadistas – 2006”, tendo sido elaborado à fl. 11 dos autos, planilha referente ao “Estorno de

Crédito – Resumo Mensal – Atacadistas 2006”, correspondente aos valores apurados no exercício de 2006, conforme CD à fl. 08, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração à fl. 04, constam as datas de ocorrência e de vencimento referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2006, cujo cálculo foi feito com base na entrada mais recente das mercadorias extraído dos arquivos Sintegra entregues ao Fisco e anexados ao processo.

Verifico que consta na Descrição Fatos do Auto de Infração, fl.03, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o valor mais recente da mercadoria na forma prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Cumpra registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado.

Na análise das peças processuais, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas do mesmo titular, *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96.

*"Art. 13 - A base de cálculo do imposto é: . .*

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

*I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

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

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais

como sendo "*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor da última entrada no estabelecimento. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o valor da entrada mais recente constante nas notas de transferências, sendo retirado ICMS da operação da última entrada oriunda dos centros atacadistas localizados em outras unidades da Federação, e incluído o mesmo à alíquota de origem, nas transferências para este Estado. Este trabalho foi feito com base no CD anexado à fl. 08.

Considerando que na apuração das importâncias exigidas os autuantes afirmam, fl.04, que levaram em conta 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, e que quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações.

Na fase de instrução entendendo este Relator que o critério dos autuantes estava em desacordo com a legislação tributária, o processo foi convertido em diligência à Infaz de origem, conforme despacho de fl.413, para que fossem refeitos os cálculos 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, conforme previsto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.

Conforme informação fiscal à fl. 416, os autuantes atendendo ao pedido do órgão julgador, acostam aos autos novos demonstrativos e planilhas em arquivos magnéticos, fls.417 a 435, calculado na forma determinada pelo órgão julgador, concluindo que o valor do débito, originalmente lançado de R\$2.163.152,81, fica alterado para R\$1.939.565,75.

O sujeito passivo foi cientificado do levantamento feito, conforme intimação e AR dos Correios, fls. 437 a 438, sendo-lhe entregues cópias, o qual, se manifestou às fls. 440 a 441, argüindo que conforme termo assinado em 29/08/2011 a impugnante declarou estar ciente do teor da conclusão da diligência de fls.416 a 434 e CD Room às fls.435, sem, contudo, ter contestado os números apurados, limitando a arguir que embora o valor da autuação tenha sido reduzido, tal redução não prejudica as preliminares argüidas e tampouco as razões de mérito apresentadas na peça defensiva inicial.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento (centro atacadista) situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um

crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS. Infração caracterizada parcialmente.

Quanto ao pedido para que as futuras intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome do seu advogado que subscreve a peça defensiva (Dr. Celso Botelho de Moraes. Al. Santos, 1940 8º andar – Cerqueira Cesar - São Paulo – SP - CEP – 01418-200), há de se ressaltar que o art. 108 do RPAF/99, determina que a intimação será feita pessoalmente ao sujeito passivo ou interessado, seu representante ou preposto, como também através de via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem, ou através de edital publicado no Diário Oficial do Estado, quando não for possível as formas anteriores.

No que tange ao pedido do autuado para realização de diligência por fiscal estranho ao feito, fica indeferido tal pedido, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa.

Sobre os limites constitucionais das multas tributárias e nulidade suscitada sob alegação de que a multa aplicada de 60% é confiscatória, não pode ser acolhida, tendo em vista que a infração apontada é relativa a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, e se adequa a tipificação prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. Tal dispositivo prevê multa de sessenta por cento do valor do crédito indevido. Portanto, ao contrário do que foi afirmado, a multa se coaduna com a infração apontada na autuação e é legal. Ressalto que nos termos do art. 159, § 1º e art. 169, § 1º do RPAF/BA, a redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, é de competência da Câmara Superior do CONSEF.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração no valor de R\$1.939.565,77, conforme demonstrativo de débito abaixo:

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Venc.to.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/01/2006	09/02/2006	1.253.935,88	17	60	213.169,10
29/02/2006	09/03/2006	980.536,59	17	60	166.691,22
31/03/2006	09/04/2006	1.081.129,94	17	60	183.792,09
30/04/2006	09/05/2006	1.056.151,59	17	60	179.545,77
31/05/2006	09/06/2006	1.308.260,41	17	60	222.404,27
30/06/2006	09/07/2006	1.259.617,24	17	60	214.134,93
31/07/2006	09/08/2006	2.059.985,76	17	60	350.197,59
31/08/2006	09/09/2006	496.742,35	17	60	84.446,20
30/09/2006	09/10/2006	502.015,94	17	60	85.342,71
31/10/2006	09/11/2006	450.911,00	17	60	76.654,87
30/11/2006	09/12/2006	431.052,35	17	60	73.278,90
31/12/2006	09/01/2007	528.871,29	17	60	89.908,12
				TOTAL	1.939.565,77

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0012/11-3**, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.939.565,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR