

**A. I. Nº** - 299314.0200/11-6  
**AUTUADO** - SANSUY S/A. - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS  
**AUTUANTES** - SÉRGIO BORGES SILVA e CRIZANTO JOSÉ BICALHO  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** 05.11.2012

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF Nº 0266-04/12

**EMENTA:** ICMS. 1. ALIQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. OPERAÇÃO INTERESTADUAL DE SAÍDA DE MERCADORIA PARA ADQUIRENTE CONSIDERADO NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. As informações disponibilizadas em sistemas *on line*, como o do SINTEGRA, oferecem condições de verificar a sua condição, ou pelo menos, em caso de dúvida, exigir do adquirente as comprovações de que seja ou não de fato contribuinte do ICMS. Infração procedente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. a) VENDAS A CONSUMIDOR FINAL SEM A INCLUSÃO DO IPI. Incluem-se na base de cálculo do ICMS o valor do IPI nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, o estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte. Infração procedente. b) SAÍDAS DE PRODUTOS EM TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, COM PREÇO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. Foram utilizadas as fichas de estoque, que detalham os custos das mercadorias produzidas, que “já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”, conforme esclarecimentos prestados pelo impugnante entre às fls. 81/87, confirmando o critério utilizado pelos autuantes para determinação do custo de produção. Infração não elidida. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 13/06/2011, lançou ICMS o valor de R\$58.632,21, em razão do cometimento das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor o ICMS em razão de venda de mercadorias a não contribuintes do imposto, localizados em outra unidade da Federação, utilizando alíquota interestadual de 12% em vez da alíquota de 17%, nos meses de janeiro a junho de 2006, sendo lançado o imposto de R\$34.541,60, acrescido de multa de 60%.
2. Recolheu a menor o ICMS em decorrência da não inclusão do IPI na base de cálculo do imposto, quando da venda de mercadorias a consumidor final. O contribuinte nas operações interestaduais de vendas de produtos a não contribuintes do ICMS não incluiu na base de cálculo, o valor relativo ao IPI. Foi lançado ICMS no valor total de R\$6.620,73 nos meses de janeiro a junho de 2006, acrescido de multa de 60%.
3. Efetuou saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular com preço inferior ao custo de produção, com lançamento de R\$17.469,88, nos meses de janeiro a junho de 2006, acrescido de multa de 60%.

O Autuado apresenta defesa às fls. 94/100, aduzindo as seguintes razões:

Em preliminar de decadência, aduz que no presente processo foi lançado o imposto do período de janeiro a junho/2006; que o Auto de Infração engloba períodos cujos fatos geradores ocorreram há mais de cinco anos, estando sujeito ao instituto da decadência, ou seja, o fisco perdeu por decurso de prazo o direito à cobrança do crédito tributário. Argui também, nulidade por cerceamento de defesa das infrações 1 e 2, pois os autuantes não indicaram o motivo pelos quais eles entenderam que os destinatários das mercadorias são NÃO CONTRIBUINTES, omissão que impede a empresa de contestar o enquadramento dos destinatários das mercadorias; que o enquadramento da infração (art. 50, inciso I, alínea “b” do RICMS), também não dá indicativos das razões que levaram os autuantes a entenderem que os destinatários das mercadorias se enquadram na condição de não contribuintes; que esta omissão do auto de infração é um claro cerceamento ao direito de defesa da impugnante, que deve levar à nulidade do lançamento, conforme determina o art. 18, inciso II do RPAF; que não há como o fornecedor de uma mercadoria identificar dentre milhares de clientes, quais deles efetuam operações de circulação de mercadorias com habitualidade ou com intuito comercial. É impossível que seja efetuado um acompanhamento junto a todos os clientes de forma a precisar aqueles que não são contribuintes. Argui também a nulidade da infração 3, pois a infração não foi devidamente caracterizada.

Adentrando ao mérito, aduz que se o fisco de destino concedeu a inscrição estadual para uma determinada empresa, isto ocorreu porque no entendimento do fisco, a condição de contribuinte está presente. Estes cadastros são atualizados frequentemente, inclusive através das informações econômicas e fiscais apresentadas pelos contribuintes, ou seja, a condição de contribuinte é continuamente verificada pelas Secretarias de Fazenda e Finanças dos Estados.

Que o levantamento efetuado pelos autuantes apresenta a terceira coluna denominada “Insc. Estadual”, onde indica que quase todas as saídas que foram objeto de autuação destinaram-se a empresas inscritas no cadastro de contribuintes do Estado onde está situado o destinatário da mercadoria, o que isoladamente não comprova que não realizem operações com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial; reitera que a impugnante efetuou vendas para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, e pede, por prudência, caso não seja decretada a nulidade antes argüida, a improcedência deste item do Auto de Infração.

Que quanto à infração 2, esta infração decorre diretamente da infração 1, pois os autuantes entenderam que a empresa efetuou vendas interestaduais para não contribuintes do imposto e que por este motivo, o IPI deveria ter sido incluído na base de cálculo do ICMS.

Pelos mesmos motivos expostos na impugnação apresentada ao item anterior, pede-se pela nulidade deste item ou então que seja determinada a improcedência desta infração, por estar plenamente comprovado que a impugnante efetuou saídas interestaduais para empresas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS dos Estados de destino.

Quanto à infração 3 - saídas em transferência abaixo do custo de produção - apresenta diversas razões que apontam para a nulidade do auto de infração: que o RICMS/BA é claro ao determinar que a base de cálculo deve ser igual ao custo de produção; que no levantamento efetuado pelos autuantes, eles acrescentaram ao custo dos insumos o valor do ICMS, ao dividirem pelo fator 0,88. O RICMS/BA determina apenas, que a base de cálculo deve ser igual ao custo da mercadoria produzida. Se a intenção do legislador fosse determinar a adição do ICMS ao custo de produção ele deveria fazê-lo expressamente, mas não fez; que o art. 52 é objetivo ao determinar que o ICMS deva fazer parte da sua própria base de cálculo, indicando que o cálculo deve ser “por dentro”. No entanto, este dispositivo não pode servir de fundamento para distorcer o comando contido no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS que é o seguinte: a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, ou seja, na base de cálculo que é exatamente igual ao custo, já está integrado o ICMS; segundo, para calcular o custo devido na transferência, os autuantes adotaram os seguintes passos:

Identificaram nas fichas de estoque de cada produto, em cada mês, o valor do custo unitário baixado no estoque; calcularam, com base nas tabelas de CPV da empresa (docs. 46 a 48), o

percentual correspondente à matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta, energia elétrica e serviço de utilidades; aplicaram sobre o valor encontrado no primeiro passo, o percentual do passo anterior, para calcular o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

No procedimento adotado para realizar o levantamento fiscal os auditores fizeram algumas considerações que distorcem totalmente o levantamento efetuado. Eles efetuaram o cálculo do percentual correspondente à matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta, energia elétrica e serviço de utilidades, utilizando o CPV da empresa como um todo e não apenas o correspondente às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia. A Sansuy possui outra unidade industrial em Embu, Estado de São Paulo, que apresenta um portfólio de produtos e custos de produção totalmente diferentes da unidade da Bahia. Na realidade os auditores consideraram que a unidade da Bahia apresenta o mesmo perfil de custo da unidade de São Paulo, o que não é verdadeiro.

Os índices de consumo de matérias-primas, os rendimentos, os preços de insumos, o custo da mão de obra, dentre outras parcelas, são totalmente diferentes, devido a diversos fatores, mas principalmente em decorrência da diferença de atividades que são desenvolvidas nas duas unidades. Conclui-se que o levantamento elaborado pelos autuantes, carece de precisão, não permitindo que o montante do débito seja determinado com segurança; que as diferenças apuradas pelos autuantes constituem-se apenas em indícios de irregularidade; por último, argumenta que a SEFAZ /BA vem desenvolvendo ações fiscais em estabelecimentos situados em outros estados, que fazem transferências para seus estabelecimentos situados no Estado da Bahia, cujo objetivo é verificar se tais transferências foram feitas com custo superior ao de produção estabelecido na LC 87/96, e que a fundamentação desta ação fiscal é exatamente igual ao dos autuantes neste processo; que em decisões relativas a estas ações, o CONSEF vem se manifestando no sentido de que a base de cálculo de transferência não pode ser calculada com base em percentuais arbitrados, citando o Acórdão CJF 0180-12/10 e também o Acórdão JF 0288-04/10; que algumas mercadorias não podem ser consideradas no custo aplicado na transferência; que em sentido oposto à orientação do CONSEF, os autuantes incluíram energia elétrica e outros gastos no cálculo do percentual para arbitramento. Diante do exposto, reitera-se o pedido de nulidade da infração.

Por todos os fatos e argumentações apresentados na impugnação, a impugnante requer que sejam julgadas NULAS as infrações do presente auto de infração, e, caso não seja acatado o pedido de nulidade, requer sejam julgadas IMPROCEDENTES.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 157/168, contestando a impugnação com os seguintes argumentos: que o contribuinte já foi anteriormente autuado por cometer esta mesma infração (AI nº 207103.0002/05-2), e entendem que foi continuada a prática dos mesmos procedimentos que caracterizam a infração em tela. Salientam, inclusive, quanto a esta infração, que o Auto de Infração nº 207103.0002/05-2, foi julgado Procedente, conforme Acórdão JF nº 4420405 e Acórdão CJF nº 1251106; que ainda em posterior ação fiscal, foi novamente autuado por cometer esta mesma infração, AI nº 299 314.0001/08-3, que também foi julgado Procedente; que quanto à condição dos contribuintes, clientes da impugnante, confundem o mero cadastro de pessoa jurídica junto à secretaria de fazenda estadual com o fato de ser o cadastrado contribuinte do ICMS. Como sabemos, existem pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se no cadastro de Contribuinte. Exemplo disto se extrai do RICMS/BA, precisamente em seu art. 150, inc V, b, que diz que:

*“as pessoas jurídicas não obrigadas a inscreverem-se mas que, por opção própria, requererem inscrição, inclusive: 1 - as empresas legalmente habilitadas a operar como arrendadoras nas operações de arrendamento mercantil (“leasing”); 2 - as empresas de construção civil, quando não consideradas legalmente contribuintes do ICMS (art. 36 e art. 543); 3 - os estabelecimentos gráficos quando confeccionarem, exclusivamente, impressos mediante encomenda direta dos respectivos clientes.”*

Que da análise dos documentos acostados ao presente PAF, constata-se que as atividades econômicas que os adquirentes interestaduais dos produtos da Sansuy exercem, são próprios de prestadores de serviços; que no ANEXO 03 do presente PAF, de fls. 65 a 67, pode-se constatar que

são prestadores de serviços gráficos, publicidade, marketing, televisão, fotografia, de comunicação visual, aluguel de máquinas e equipamentos, dentre outros.

Que quanto à infração 2, como é sabido, integra a base de cálculo do ICMS o valor do IPI, quando da venda de mercadorias a consumidor final; contudo, o impugnante pede pela nulidade ou pela improcedência desta infração pelas mesmas razões da infração 1. Porém, como já comprovaram, o impugnante, de fato, efetuou vendas a NÃO CONTRIBUINTE, como se CONTRIBUINTE fossem; que destes citados documentos, se extrai que, de fato, não são contribuintes do ICMS e pugnam, portanto, pela manutenção da autuação original.

Quanto à infração 3, a Sansuy já foi anteriormente autuada por cometer esta mesma infração (AI nº 207103.0002/05-2) e salientam, inclusive, quanto a esta infração, que o AI supracitado, foi julgado procedente, conforme acórdãos JJF 4420405 e CJF 1251106; que em posterior ação fiscal, foi novamente autuado por cometer esta mesma infração no Auto nº 299 314.0001/08-3, também julgado procedente.

Salientam que, quanto à não inclusão do ICMS nos custos apurados para efeito de cálculo nas operações de transferências interestaduais de produtos, não há procedência no argumento apresentado pelo Autuado. Nas aquisições de insumos, matérias-primas e material de embalagem, o ICMS é retirado dos custos e, na contabilidade, recebe a rubrica ICMS a recuperar. Quando das transferências, o ICMS deve ser embutido, inclusive possibilitando ao destinatário a tomada de crédito. Portanto, neste mesmo sentido, no ANEXO 05, analisando detidamente cada informação distribuída nas várias colunas deste demonstrativo, encontraremos a resposta ao questionamento proposto pelo impugnante. Na primeira coluna do citado ANEXO 05, encontra-se a data da emissão de nota fiscal, cujo número se encontra na coluna quatro, relativa à operação de transferência, conforme CFOP que está declarado na coluna sete e que foi emitida para dar saída do produto descrito na coluna dez, cuja quantidade está declarada na coluna doze e cujo custo de produção se encontra declarado na coluna quinze.

Ressaltam que o custo de produção declarado na coluna quinze foi levantado e fornecido pelo próprio Contribuinte aos Auditores Estaduais no curso da ação fiscal, por meio do relatório “*F I C H A D E E S T O Q U E – estoque: PA, SA, MP*”, do qual, foi retirado uma pequena parcela, ou seja, uma amostra para melhor entendimento do documento e acostado ao presente PAF, às fls. 79 e 80; que adotaram este procedimento em consequência de que a totalidade do relatório é constituída de um volume extraordinário de papéis, separados em dezenas de enormes fichários e assim, lendo-se atentamente o que está no título da coluna quinze, verifica-se que está escrito: custo de produção - FONTE: Relatório de Produção Sansuy Custo Total Unitário. A ação fiscal para verificação se houve ou não saída interestadual de produtos em transferência para estabelecimento do mesmo titular com valor abaixo do custo de produção, consiste em buscar conhecer o valor do custo de redução de um determinado produto e comparar com o valor deste na nota fiscal.

Contudo, para que esta comparação possa ser possível, é necessário que se promova uma importante correção, pois, o valor de custo de uma determinada quantidade de produto não contém o valor de ICMS e, por outro lado, na nota fiscal o valor do ICMS já está ali embutido para a mesma quantidade de produtos. Portanto, como vemos, tais valores não representam uma mesma grandeza e, para procedermos corretamente, é importante, antes da efetiva comparação dos valores, que se faça à conversão de suas grandezas; que pode-se adotar um dos seguintes procedimentos:

Procedimento 1 - Nas operações interestaduais, que destinam produtos produzidos na Bahia para outros estados da federação, a alíquota do ICMS é 12%; que constitui infração promover saídas de produtos em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da federação, pertencente ao mesmo titular, com preço inferior ao custo de produção. Portanto, para cada R\$100,00 em produtos transferidos, R\$88,00 é do contribuinte e R\$12,00 é o ICMS. A infração em questão, se dá quando o valor do custo de produção dos itens transferidos corresponde a um valor menor que R\$88,00. Assim, para atender a art. 56, V, b do RICMS/BA, para um custo de produção de R\$88,00, a nota fiscal teria que ter como valor de Base de Cálculo do ICMS o valor

“no mínimo” igual a R\$100,00. Caso o contribuinte emita uma nota fiscal com Base de Cálculo, por exemplo, de R\$70,00, ou seja, menor que os R\$100,00, o ICMS destacado é R\$8,40. Como o Estado da Bahia exige que seja no mínimo R\$12,00, então o contribuinte passará a dever ao Estado da Bahia o ICMS relativamente a diferença ( $R\$100,00 - R\$70,00 = R\$30,00$ ) ou seja, R\$3,60 (12% de R\$30,00). Conclusão: Valor de ICMS devido ao Estado é R\$3,60.

Procedimento 2 – Pode-se chegar também ao mesmo resultado da seguinte forma: considerando a mesma situação descrita acima, a nota fiscal emitida é de R\$70,00, dos quais 12% são ICMS, ou seja R\$8,40, o que implica que a diferença, ou seja, R\$61,60 é o valor dos produtos do impugnante (sem ICMS). Verificando as planilhas de custo junto ao contribuinte, obtivemos o valor de R\$88,00 para custo de produção do item em questão; portanto, R\$61,60 é menor que R\$88,00 (custo de produção do item em questão) e a diferença R\$26,40 deve também ser considerada no cálculo do ICMS devido na transferência; considerando que o ICMS faz parte de sua base de cálculo, devemos dividir R\$26,40 por 0,88 e obteremos o valor da “*nota fiscal de complementação do valor de transferência*”, ou seja, R\$30,00. Calculando 12% desta da “*nota fiscal de complementação do valor de transferência*”, obtemos R\$3,60 (12% de R\$30,00). Portanto, somando o ICMS da nota fiscal inicial (R\$8,40) com o da “*nota fiscal de complementação do valor de transferência*” (R\$3,60) temos o valor de R\$12,00. Conclusão: o valor de ICMS devido ao Estado é R\$3,60. Há quem prefira o Procedimento 1, enquanto outros preferem o Procedimento 2. Na presente ação fiscal adotamos o Procedimento 1, pois, o mesmo nos parece mais fácil de ser entendido.

O impugnante ilustra a sua defesa com o seguinte argumento: se o custo de produção é igual a R\$ 1,000, a base de cálculo deve ser exatamente igual ao custo, ou seja, igual a R\$ 1,000. Se para encontrar a base de cálculo for adicionado ao custo o ICMS, têm-se o valor de R\$ 1,136. Isto implica que a base de cálculo (R\$ 1,136) será superior ao custo (R\$ 1,000) e não igual, conforme determina a legislação; contudo, o defendente esqueceu que o ICMS é tributo que integra sua própria base de cálculo e que, portanto, para se comparar o valor do custo com o valor da nota fiscal, terá que, “converter” uma grandeza na outra e assim, ou irá dividir o valor do custo por 0,88 (procedimento 1) ou irá multiplicar por 0,88 o valor da nota fiscal (procedimento 2), para poder compará-los.

Observam os autuantes que o impugnante apresenta também a seguinte argumentação: que no procedimento, os auditores fizeram algumas considerações que distorcem totalmente o levantamento efetuado; que eles efetuaram o cálculo do percentual correspondente à matéria-prima, mão de obra direta, mão de obra indireta, energia elétrica e serviço de utilidades utilizando o CPV da empresa como o todo e não apenas o correspondente às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia, incluindo aí, os custos da unidade de Embu, Estado de São Paulo, que apresenta um portfólio de produtos e custos de produção totalmente diferentes da unidade da Bahia, o que não é verdadeiro.

Contudo, o impugnante demonstra tentar manter o foco de discussão longe dos fatos que fundamentaram a autuação em tela, de tal forma a não aprofundar no entendimento do que pretende defender, pois, como dissemos acima o custo de produção declarado na coluna quinze do ANEXO 05 foi levantado e fornecido pelo próprio contribuinte aos Auditores Estaduais autuantes, no curso da ação fiscal por meio do relatório “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*”, do qual, foi retirado uma pequena parcela, ou seja, uma amostra para melhor entendimento do documento e acostado ao presente PAF, às fls. 79 e 80. Adotamos este procedimento em consequência de que a totalidade do relatório é constituída de um volume extraordinário de papéis, separados em dezenas de enormes fichários.

Observando o relatório “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*” verifica-se que o mesmo foi elaborado a pedido dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia, no decorrer da ação fiscal, de forma a atender precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA. Observa-se que o próprio impugnante não declara desconhecer as fls. 79 e 80, o que valida a amostra impressa para melhor entendimento do documento em tela; que o impugnante forneceu todos os relatórios “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*”, em meio eletrônico (vide comprovante de recebimento –

Recibo de Arquivos Eletrônicos, fls. 88); que além destes relatórios em meio eletrônico, o impugnante produziu os esclarecimentos solicitados pelos autuantes (fls. 81 a 87), as quais esclarecem plenamente que os relatórios denominados “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*”, se prestam para atender plena e precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA. Entendem que o impugnante, ao apresentar CPV da empresa como um o todo, demonstrou sua tentativa de dificultar os procedimentos dos Autuantes na reportada ação fiscal; que de fato, quando foram apresentados os CPV de fls. 73/ 74, não perceberam que não se tratavam dos valores correspondentes às atividades exclusivamente desenvolvidas pela unidade da Bahia. Contudo, um fato saltou aos olhos, o item energia elétrica: verificaram que os valores mensais de aquisição de energia elétrica era muito menor que os constantes nos CPVs apresentados:

Item – Energia Elétrica:

Ano	CPV apresentado	SINTEGRA Contribuinte - Camaçari
2006	4.419.959,00	3.400.000,00
2007	4.669.245,00	3.700.000,00

Que uma vez constatado o problema, procuraram suprir as informações, solicitando-as junto ao pessoal que gerencia o banco de dados – CPD que, por sua vez, disponibilizaram elementos da base de dados para que o pessoal que gerencia o custo dos estoques pudesse elaborar o relatório “*F I C H A D E E S T O Q U E*”, que atendesse precisamente ao disposto no art. 56, V, b do RICMS/BA. Por este motivo, para que ficasse bem caracterizado, mantiveram contato (fls. 81 a 87) e, assim, o mesmo acabou produzindo provas consistentes de que, como já dito, os relatórios denominados “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*”. Assim, com a “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*” que atende plena e precisamente ao disposto no RICMS/BA, não mais precisaríamos de qualquer CPV, pois, os custos das mercadorias produzidas já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. O contribuinte, desconsiderando o quanto acima exposto, pede pela nulidade da presente autuação e conclui que as “... *diferenças apuradas pelos autuantes constituem-se apenas em indícios de irregularidade. A partir deste indício deveria ter sido calculado o custo nos termos indicados pelo RICMS do Estado da Bahia ..*”

Por fim, esclarecem que não chegaram à base de cálculo por em arbitramento, pois, nenhum dos valores adotados nos cálculos dos valores de “ICMS Devido” (Anexo 05, fls.: 70 e 71), foi obtido por arbitramento. Pelo contrário, todos os valores adotados nos cálculos dos valores de “ICMS Devido” foram disponibilizados pelo próprio Contribuinte. A alegação não fundamentada por parte do Contribuinte de uso de arbitramento por parte dos Autuantes relativamente à infração em tela, não beneficia o contribuinte.

Alega o impugnante que em sentido oposto à orientação do CONSEF, os autuantes incluíram energia elétrica e outros gastos no cálculo do percentual para arbitramento. Contudo, conforme já demonstrado acima, além de não termos utilizado arbitramento para o cálculo dos valores devidos pelo contribuinte relativamente a infração em tela, também, mais uma vez, destacam que o uso do CPV disponibilizado pelo Contribuinte aos autuantes durante a ação fiscal, por força de intimação, apenas deixou demonstrado a sua tentativa em dificultar os procedimentos dos autuantes, na reportada ação fiscal. Contudo, como já elucidado acima, os autuantes ultrapassaram esta dificuldade produzida pelo Autuado, utilizando a “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*” que atende plena e precisamente ao que dispõe a legislação estadual e, assim, não mais precisaríamos de qualquer CPV, pois, os custos das mercadorias produzidas já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Desta forma, o contribuinte pretendeu construir sua defesa sem qualquer nexo com a infração caracterizada neste PAF e ricamente documentada. Assim, o contribuinte tenta manter o foco de discussão longe dos fatos que fundamentaram a autuação em tela, nada apresentando que colabore com sua peça de defesa. Pugnam pela manutenção total da infração 3.

Quanto ao argumento da prescrição e decadência no período de janeiro/2006 a junho/2006 não é o que diz o Art. 965, I do RICMS/BA: “... *O direito de a fazenda pública constituir o crédito*

*tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte ...* Não houve qualquer fato, documento ou argumento que não tenha sido verificado e considerado, como observamos acima.

Ante o exposto, os autuantes consideram improcedente a defesa formulada pelo contribuinte SANSUY S/A INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS, de fls. 94 a 155 referente Auto de Infração de nº 299314.0200/11-6. Desse modo, pedimos aos ilustres membros do CONSEF que o presente Auto de Infração seja julgado integralmente procedente.

Em pauta suplementar às fl. 174/175, a 1ª JJF, decidiu pelo envio do processo à INFAZ de origem, para que fossem tomadas as seguintes providências:

- Informar se no cálculo efetuado neste procedimento, para determinação do custo de produção, para efeitos de base de cálculo de transferência, foi efetivamente utilizado o custo da energia elétrica da unidade de Camaçari.
- Informar se no cálculo efetuado pelo impugnante, quando das suas transferências, que foram objeto da autuação, estava embutido o preço da energia elétrica.
- Em caso afirmativo, excluir o valor inerente à energia elétrica, tanto no custo de produção aplicado pelo impugnante em suas transferências, como no custo calculado pelos autuantes, de forma a não restar quaisquer dúvidas quanto ao não aproveitamento da energia elétrica no cálculo, refazendo-se os demonstrativos mensais de janeiro a junho de 2006.

Às fls. 177/180 os autuantes sustentam que para a estas questões necessário se faz reportar às fls. 79 a 89, das quais se extrai que os valores do custo foram informados pelo próprio Contribuinte, que confirmou que os valores informados na “FICHA DE ESTOQUE” são referentes ao estoque de produto acabado, estoque de produto semi-acabado e estoque de matéria-prima (respectivamente designados pelas siglas: PA, SA e MP, e que os mesmos (valores do custo) são obtidos pela soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Que resta comprovado, inclusive com a confirmação do próprio contribuinte, que somente foi considerado o custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra e que, deste modo, nenhum outro componente do cálculo do custo de produção foi considerado pelo Contribuinte nos citados relatórios “*F I C H A D E E S T O Q U E - Estoque: PA, SA, MP*”. Portanto, objetivamente, está comprovado que o custo do insumo energia elétrica não foi considerado no cálculo efetuado pelos Autuantes (questão 1) bem como, também, não foi considerado no cálculo efetuado pelo impugnante (questão 2). A questão 3, como vemos, não se aplica.

Intimado a se manifestar, o impugnante não se pronunciou sobre os fatos narrados na diligência executada pelos autuantes.

## VOTO

Inicialmente, constato que o Auto de Infração foi lavrado após cumprimento de todas as formalidades legais pertinente ao Processo Administrativo Fiscal, com Intimação assinada pelo representante legal do autuado às fls. 07/09, termo de prorrogação às fls. 12, cuja reprodução foi extraída do livro próprio, e com os anexos relativos às demonstrações de todos os lançamentos tributários efetuados.

Quanto à arguição preliminar de decadência suscitada pelo impugnante, por conta do entendimento do Art. 150 do CTN, acerca dos lançamentos entre janeiro e junho de 2006, pelo fato da lavratura ter ocorrido cinco anos após os fatos geradores, a legislação pertinente no Estado da Bahia, diz no § 1º do art. 28 da Lei. nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB), estabelece o prazo decadencial como sendo: *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário.*

Este Conselho de Fazenda, por força do Art. 167, I, do RPAF, não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade deste dispositivo do COTEB. Assim, não acolho a preliminar de decadência suscitada pelo impugnante, passando ao julgamento do mérito, ponderando as

alegações do impugnante e dos autuantes.

O impugnante requer nulidade fundamentada no cerceamento de defesa decorrente do fato das infrações 1 e 2, os autuantes não terem explicado como se certificaram que os destinatários das mercadorias não são contribuintes de ICMS e também pela impossibilidade de fazer tal distinção entre os milhares de clientes da impugnante. Está provado por simples consulta ao cadastro dos adquirentes, cujas cópias foram anexadas ao processo, que se trata realmente de não contribuintes do ICMS e que tal justificativa, da impossibilidade prática de verificação da condição de contribuinte ou não, também não se sustenta, conforme veremos adiante, razão pela qual não acolhe a preliminar de nulidade das infrações 1 e 2. Rejeito também a arguição de nulidade da infração 3, cuja caracterização se faz suficiente para seu entendimento, conforme veremos adiante.

Na infração 1, o impugnante aduz que houve cerceamento de defesa, por conta dos autuantes não terem esclarecido na descrição da infração, e nos documentos apresentados, o motivo pelos quais entenderam que destinatários das mercadorias são não contribuintes do ICMS. Quanto à descrição da infração, não há dúvida que apresenta suficiente clareza, pela simples leitura de um resumo da descrição: “*recolheu a menor o ICMS pela venda a não contribuintes do imposto em outras unidades da Federação, pois utilizou alíquota de 12% quando o correto é 17%*”. Quanto à questão que envolve o fato dos destinatários das mercadorias vendidas serem contribuintes ou não de ICMS, vejamos o que diz o texto legal, A Lei Complementar nº 87/96, em seu Art. 4º:

*Contribuinte é qualquer pessoa física ou jurídica que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.*

O anexo 02 do Auto de Infração apresenta extensa demonstração de consultas no Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), onde informa que as empresas destinatárias das vendas realizadas pela impugnante, não são contribuintes do ICMS, pois são, entre outros, prestadores de serviço, como por exemplo, o da fl. 32, onde consta TBPM PROM DE EVENTOS COM E REPRES LT, onde a atividade econômica consta como sendo “*serviços de organização de festas e eventos*”. Não trouxe o impugnante nenhuma indicação de que alguma das empresas apresentadas nos documentos como sendo não contribuintes de ICMS não fossem destinatário das suas vendas no levantamento feito pelos autuantes e não acato, portanto, o cerceamento de defesa alegado pelo impugnante, e por conseguinte, não acato a nulidade para as infrações 1 e 2.

Também não logrou comprovar a condição de contribuinte do ICMS de qualquer um dos relacionados pelos autuantes no ANEXO 04. Tenho, no entanto, que ponderar sua justificativa de que, uma vez que constem no cadastro dos contribuintes de ICMS dos Estados, não tem como a empresa averiguar se são ou não contribuintes de fato, pois há presunção de que sejam, uma vez que estão inscritos como tal e que não tem como identificar entre milhares de clientes, aqueles que habitualmente efetuam operações de circulação de mercadoria com habitualidade ou intuito comercial. Não obstante a concessão de inscrição estadual colocá-las aptas a serem contribuintes daquele imposto, não significa que de fato o são, pois a inscrição concedida a muitas empresas tem como objetivo, principalmente, facilitar a compra de bens inerentes à atividade do setor, e não à revenda dessas mercadorias. Dessa forma, tais empresas, quando adquirem mercadorias em outros Estados com alíquota interestadual, se locupletam com parte do imposto que deveria ser retido ao estado de origem da mercadoria, e inclusive também prejudicam os seus próprios estados, ao deixar de consumir internamente, de seus próprios fornecedores, com o fito de fugir à alíquota cheia, 17%, e assim, deixar de pagar o ICMS em seus respectivos estados, gerando inequivocamente enriquecimento ilícito.

Cabe então, verificar neste julgamento, se procede a justificativa, de que não tem a impugnante, como averiguar a condição ou não de contribuinte, e se não tem, se a mesma se responsabiliza objetivamente pelo erro em tratar como contribuinte do imposto aqueles a quem quando deveria tratar como consumidor final e lançar a alíquota de 17% e não de 7% ou 12%. A responsabilidade



objetiva, cabe aqui frisar, é a responsabilidade sem dolo ou culpa, onde o agente assume o ônus do prejuízo causado a terceiros, mesmo não tendo a intenção. Primeiro, embora seja trabalhoso, as informações disponibilizadas em sistemas *on line*, como o do SINTEGRA, oferece condições de verificar a sua condição, ou pelo menos, em caso de dúvida, exigir do adquirente as comprovações de que seja ou não de fato contribuinte do ICMS. Isto pode ser trabalhoso, mas não é inexequível. Mas mesmo diante de comprovada impossibilidade, vejamos o que diz os artigos 136 e 124 do Código Tributário Nacional:

*Art. 136 – salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;*

O art. 142, I, do RICMS/BA inclusive faz alusão à obrigação de se exigir de outros contribuintes nas operações que com ele realizar, a exibição do extrato de documento de identificação eletrônico (DIE), que demonstra a sua condição de contribuinte do ICMS.

Assim, a partir da leitura acima, não se pode excluir a responsabilidade do impugnante, sob o fundamento de que a situação de não contribuinte era desconhecida pelo mesmo, face ao princípio da responsabilidade objetiva, estampada nos artigos supracitados do CTN e ao descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 142 do RICMS. Portanto, julgo inteiramente procedente a primeira infração.

A segunda infração, é consequência da primeira, como foi consensual entre as partes, no relatório, pois como a impugnante tratou tais clientes como contribuintes do ICMS, infringiu também o disposto no art. 54, inciso I, “c” do RICMS/BA, que diz o seguinte:

*Art. 54. No tocante aos acréscimos e aos descontos relativos ao valor das operações ou prestações, observar-se-á o seguinte: I - incluem-se na base de cálculo do ICMS: c) o valor do IPI: I - nas saídas efetuadas por contribuinte do imposto federal com destino a consumidor ou usuário final, a estabelecimento prestador de serviço de qualquer natureza não considerado contribuinte do ICMS, ou para uso, consumo ou ativo imobilizado de estabelecimento de contribuinte;*

Assim, por consequência, considero também procedente a infração 2.

Quanto à infração 3, em resumo, o impugnante aborda 3 aspectos, que implicaria em nulidade da infração: que os autuantes acrescentaram ao o custo dos insumos o valor do ICMS ao dividirem por 0,88; que no cálculo do CPV, foi feito considerando o custo da empresa como um todo, incluindo aí a unidade de Embu/SP, com perfil diferente da unidade baiana e por último, que o procedimento é igual à utilizada nas ações fiscais que visam transferências de empresas situadas em outros Estados e que fazem transferência para seus estabelecimentos na Bahia e que o CONSEF vem se manifestando contra base de cálculo arbitradas e que o custo de certas mercadorias não podem ser consideradas no custo de transferência, inclusive o de energia elétrica.

A primeira argumentação diz respeito à forma de procedimento do cálculo do ICMS, que por lei, o valor do imposto integra a sua própria base de cálculo. A maneira como foi demonstrada no processo aponta que o impugnante aplicava o cálculo por fora, como ele confessadamente demonstra à fl. 101 da impugnação, *se o custo de produção é igual a R\$1,000, a base de cálculo deve ser exatamente igual ao custo, ou seja, R\$ 1,000*. Tal interpretação da forma de cálculo, embora bastante freqüente, é completamente equivocada. O cálculo desta forma é correto para efeito de cálculo do IPI, o imposto sobre produtos industrializados, que é feito por fora, mas não se aplica ao ICMS, cujo imposto deve integrar a base de cálculo, conforme § 1º do art. 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.*

Assim, não há previsão legal para a exclusão do imposto da sua base de cálculo nas transferências interestaduais da mesma empresa, sendo a correta a aplicação do cálculo feito pelos autuantes e fartamente demonstrado em sua informação fiscal. Assim, no anexo V, ao

dividir o custo dos insumos por 0,88, os autuantes fizeram apenas a adequação do valor da base de cálculo, integrando o próprio imposto. Se em vez de transferência, fosse uma venda com margem de lucro, tal procedimento seria feito da mesma forma. Se a empresa fosse vender uma mercadoria no mercado interno, com alíquota de 17%, cujo custo fosse por hipótese, R\$50,00 e a margem de lucro fosse de R\$ 33,00, ou seja, a mercadoria custasse incluindo o lucro cerca de R\$83,00, não poderia utilizar esta base de cálculo e aplicar 17%, pois não estaria incluso o próprio ICMS, assim, para que a base de cálculo seja correta, necessário seria dividir o valor da venda(R\$83,00), por 0,88, que se encontraria o valor da base de cálculo em R\$100,00. Como quem suporta o imposto é o consumidor final, pelo exemplo acima, a mercadoria teria que ser vendida por R\$100,0, e não por R\$97,11(resultado da aplicação da alíquota de 17% sobre R\$83,00), pois se assim fosse, o cálculo estaria sendo feito por fora e não por dentro.

O segundo argumento, que foi incluído o custo total da empresa, incluindo a unidade de Embu/SP, os autuantes demonstram que foi utilizado no cálculo do custo, a FICHA DE ESTOQUE PA, AS, MP, inclusive com uma amostra delas às fls. 79, 80. Os esclarecimentos prestados pela empresa entre às fls. 81/87 também demonstram que os autuantes utilizaram tais planilhas de acordo com o entendimento cancelado pela empresa, conforme pode se depreender do retorno do e-mail enviado pelos autuantes ao Sr. Eduardo Ribeiro, onde o mesmo responde categoricamente: *“estou confirmando o exposto abaixo como foi dito”*. Lendo-se o e-mail enviado constata-se que os autuantes estão entendendo que a FICHA DE ESTOQUE PA, SA, MP são os custos obtidos pela soma dos custos da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Tais fichas de estoque foram feitas exatamente para não acontecer os problemas alegados pelo impugnante e apresentam claramente o cabeçalho como sendo SANSUY S/A IND DE PLÁSTICO (CAMAÇARI), excluindo-se dessa forma as possíveis distorções por conta da unidade de São Paulo.

Assim, também não acolho a fundamentação pretendida pelo impugnante a esse respeito. O terceiro argumento, acerca da energia elétrica, também não procede, pois os autuantes utilizaram-se das FICHAS DE ESTOQUE, que detalham os custos das mercadorias produzidas, que *“já estariam ajustados unicamente considerando os valores de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra”*, conforme esclarecimentos prestados pelo impugnante entre as fls. 81/87, confirmando o critério utilizado pelos autuantes para determinação do custo de produção. A diligência foi solicitada exatamente para esclarecer este fato, e pelo que foi respondido pelos autuantes sem nenhuma contestação do impugnante, *objetivamente, está comprovado que o custo do insumo energia elétrica não foi considerado no cálculo efetuado pelos autuantes (questão 1) bem como, também, não foi considerado no cálculo efetuado pelo impugnante (questão 2)*.

Mantida a infração integralmente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299314.0200/11-6**, lavrado contra **SANSUY S/A. - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$58.632,21**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II-A da Lei nº 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2012.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR