

**A. I. Nº** - 279757.0053/13-5  
**AUTUADO** - ROBERT BOSCH LIMITADA  
**AUTUANTES** - ISRAEL CAETANO e AGILBERTO MARVILA FERREIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 29/09/2014

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0212/03-14

**EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO INFERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO.** Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto. Mantida a exigência fiscal. **2. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE BENS DO ATIVO PERMANENTE.** As partes e peças de reposição de bem do ativo, adquiridas para substituição de partes que compõem o maquinário industrial, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito a utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias não está previsto na legislação em vigor à época da autuação. **b) MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.** Embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, por isso, é correta a glosa dos créditos fiscais. Mantida a exigência fiscal. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO.** É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento. **Infração procedente. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/03/2013, refere-se à exigência de R\$2.204.410,66 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01:** 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, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$1.536.991,63.

**Infração 02:** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrativo de crédito fiscal indevido registrado no CIAP, referente a mercadorias que integram o ativo imobilizado por acessão física, apropriado na proporção de 1/48, nos meses de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2008; janeiro, fevereiro, abril e agosto de 2009. Valor do débito: R\$70.979,26.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo de crédito fiscal indevido registrado no CIAP, referente a mercadorias utilizadas como material de uso e/ou consumo, apropriado na proporção de 1/48, nos meses de janeiro a dezembro de 2008; março, abril e agosto de 2009 Valor do débito: R\$168.672,41.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$35.000,40.

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$24.506,78.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Demonstrativo de recolhimento a menos do ICMS relativo à diferença de alíquota, nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento e ao ativo imobilizado, CFOP 2551, 2556 e 2557, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$200.131,53.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo de falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Valor do débito: R\$168.128,65.

O autuado apresentou impugnação às fls. 94 a 134 do PAF. Informa que é uma filial de empresa multinacional que se dedica, dentre outras atividades, à *“fabricação de peças e acessórios para o sistema motor de veículos automotores”*. Após reproduzir o teor da acusação fiscal, alega que embora os autuantes tenham indicado os pontos em que diverge da escrituração fiscal, não esclarecem a razão pela qual os procedimentos adotados pelo defendente estariam em desacordo com o RICMS/97. Entende que a desconsideração dos livros fiscais do autuado sem a adequada motivação, importa nulidade do lançamento, seja pela inobservância dos requisitos legais para a válida constituição do crédito tributário, seja pelo cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Diz que o lançamento, enquanto procedimento através do qual a Autoridade Administrativa constitui o crédito tributário, submete-se à disciplina do artigo 142 do CTN, que transcreveu. Sendo o lançamento atividade administrativa vinculada e obrigatória, a autoridade fiscal, ao realizá-la, deverá necessariamente: (i) verificar a ocorrência do fato gerador; (ii) determinar a matéria tributável; (iii) calcular o montante do tributo devido; e (iv) identificar o sujeito passivo.

Em relação à qualidade vinculada do ato administrativo, transcreve ensinamento de Hely Lopes Meirelles e diz que as tarefas determinadas pelo artigo 142 do CTN são intrínsecas à constituição do crédito tributário, não podendo jamais deixar a autoridade fiscal de cumpri-las, sob pena de nulidade do lançamento. Afirma que não basta que a autoridade administrativa aponte qualquer motivação; para que o ato administrativo seja válido a motivação deve ser explícita, clara e congruente, de forma a dar ao administrado a possibilidade de conhecer as razões pelas quais seus direitos foram restringidos ou lhe foram impostas sanções e delas se defender. Diz que no caso presente, o autuante se limita a formular acusações genéricas contra o impugnante, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados pelo defendente estariam em desacordo com o disposto no RICMS/97.

Toma como exemplo a “Infração 01”, alegando que consta nos seus livros fiscais a apuração da base de cálculo do ICMS incidente sobre a transferência de mercadoria nos exatos termos do artigo 56, V, alínea “b”, do RICMS/97, não havendo qualquer razão para que a autoridade fiscal desconsidere a base de cálculo apurada no referido livro.

Diz que nas infrações 03, 05 e 07, o autuante glosa o crédito fiscal apropriado nos termos do RICMS/97, por entender que as mercadorias adquiridas a título de insumos ou ativo permanente seriam de fato destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. Em vista de tal acusação, alega que esperava que a fiscalização se debruçasse sobre a natureza das referidas mercadorias, a fim de demonstrar, individualmente, produto a produto, destinação diversa da informada pelo defendente. Mas a Fiscalização se limita a listar os produtos em relação aos quais acredita haver divergência, sem trazer aos autos qualquer indício de que estes produtos adquiridos a título de insumo e ativo permanente teriam sido empregados no uso e consumo do estabelecimento.

Do mesmo modo, alega que ao formular as acusações constantes nas Infrações 04 e 06, a autoridade fiscal afirma que o defendente teria deixado de recolher o ICMS relativo à diferença de alíquotas nas aquisições de *“mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém, utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento”*. Afirma que o autuante se limita a listar as referidas mercadorias, sem se debruçar sobre a sua natureza. Que não há, nos documentos que acompanham o Auto de Infração, a demonstração de que as mercadorias apontadas seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento e não insumos da produção do defendente.

Salienta que a ausência de motivação adequada na autuação implica também cerceamento do direito de defesa do contribuinte, na medida em que lhe restringe a possibilidade de conhecer e se defender das infrações que lhe são imputadas. Que o cerceamento de defesa é também causa de nulidade do lançamento tributário.

O defendente também suscita nulidade do Auto de Infração alegando a existência de erro na determinação da base de cálculo. Diz que a primeira das acusações formuladas pela Fiscalização diz respeito à suposta incorreção da base de cálculo do ICMS nas saídas de produtos em transferência para estabelecimento de titularidade do defendente situado em outra unidade da Federação. Que a fiscalização, entendendo estar incorreta a base de cálculo apurada pelo autuado, foi buscar nos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque dos exercícios de 2008 e 2009 o custo de produção das mercadorias transferidas para estabelecimentos de mesma titularidade neste período. Ocorre que, ao fazê-lo, o autuante cometeu dois graves equívocos, que maculam de nulidade insanável o lançamento.

Alega que o primeiro deles diz respeito à confusão entre as duas unidades de negócio do defendente. Dentro do estabelecimento do autuado localizado no Município de Simões Filho, deste Estado da Bahia, operam duas unidades de negócio distintas. A primeira, identificada pelo centro de custo “6832”, e a segunda, pelo centro de custo “K630”. As duas unidades de negócio têm escriturações fiscais distintas e a cada qual corresponde um livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque próprio. Informado de tal circunstância, o autuante houve por bem desconsiderá-la, buscando no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de centro de custo “K630” o custo de produção de mercadorias produzidas pelo centro de custo “6832” e vice-versa.

Informa que este equívoco, aparentemente banal, macula de nulidade insanável o lançamento tributário, pois importa em erro na determinação do montante do tributo devido. Frisa que a base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências de mercadorias para estabelecimentos de mesma titularidade situados em outras unidades da Federação é o “custo da mercadoria produzida”, assim entendido o somatório das parcelas indicadas pelo artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97.

Alega que a apuração das referidas parcelas, por sua vez, é distinta para cada um destes centros de custo, não sendo fungíveis os valores determinados por uma e ou por outra unidade de negócio, porque as duas divisões da atividade do autuado tem fornecedores, funcionários e

clientes distintos, de modo que, para uma mesma mercadoria, a apuração do custo de produção de uma unidade de negócio pode ser completamente diversa da apuração do outro.

Entende que a confusão entre os livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque dos dois centros de custo, cometida pelo agente fiscal, conduz a um grave erro na determinação da base de cálculo. Este erro conduz, necessariamente, à incorreta apuração do montante do tributo devido, que, por sua vez, importa nulidade do lançamento de ofício, por inobservância da disciplina do artigo 142 do CTN.

Afirma que o equívoco cometido pela fiscalização prejudica ainda o pleno exercício do direito de defesa do defendente, que encontra dificuldades em conciliar os valores apontados na planilha de apuração fiscal com aqueles constantes em suas bases de dados, vez que, conforme demonstrado, a apuração do custo de produção das mercadorias é feita separadamente para cada uma das unidades de negócio.

O segundo equívoco apontado pelo defendente se refere ao procedimento adotado pela Fiscalização para identificar os custos de produção das mercadorias transferidas pelo Defendente, que considerou períodos muito anteriores àquele em que a operação efetivamente ocorreu. Ao buscar nos livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque o custo das mercadorias produzidas, o agente fiscal, em alguns dos meses fiscalizados, não encontrou o valor total ajustado daquele produto, indo buscar em outros períodos de apuração o custo de produção que entendia correto. Para estes períodos o saldo final em estoque da mercadoria era igual a zero, implicando inexistência de valor total ajustado do produto naquele período.

Para ilustrar o quanto afirmado, o defendente citou como exemplo a operação indicada na linha nº 2260 do “Demonstrativo de apuração do ICMS normal recolhido a menos nas operações de transferências efetuadas com valor abaixo do custo de produção” anexo ao Auto de Infração, referente ao produto “VELA DE IGNICAO - FL7HTC0R”, transferido pelo defendente em 02/02/09, Nota Fiscal nº 12352, para o qual a fiscalização apurou o custo unitário de R\$ 1,97. Diz que a referida mercadoria foi produzida em fevereiro de 2009 pela unidade de negócio identificada pelo centro de custo “6832”, tendo como custo unitário *standard*, constante na nota fiscal, o valor de R\$ 1,66, como consta na tabela que elaborou. Esclarece que há uma divergência entre o custo *standard* e o custo real, calculado ao final do período de apuração. O custo real corresponde o valor constante na coluna “Custo Ajustado”.

Alega que ao proceder à verificação da base de cálculo do ICMS incidente sobre tal operação, o autuante não tomou nem o custo unitário *standard* (R\$ 1,66), constante nas notas fiscais, nem o custo ajustado encontrado no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque deste período (R\$ 2,31). Considera, ao contrário, o custo de produção de R\$1,97, apurado por outra unidade de negócio - o centro de custo “K630” -, e em período muito anterior ao que a operação efetivamente ocorreu – o mês de agosto 2008.

Assegura que o mesmo equívoco se repete diversas vezes ao longo da planilha de apuração das diferenças entre a base de cálculo empregada pelo defendente e a indicada pela fiscalização, resultando tanto em diferenças para menos, como o primeiro caso, quanto para mais, conforme o exemplo que indicou nas razões de defesa.

Informa que a linha nº 2295 do “Demonstrativo de apuração do ICMS normal recolhido a menor nas operações de transferências efetuadas com valor abaixo do custo de produção” que acompanha o Auto de Infração, referente à mercadoria BOBINA DE IGNICAO, transferida pela Defendente em 18/02/09, Nota Fiscal nº 12440, indica como custo unitário de produção a ser considerado como base de cálculo do ICMS o valor de R\$ 22,81. Que esta mercadoria foi produzida em fevereiro de 2009 pela unidade de negócio identificada pelo centro de custo “6832”, tendo como custo unitário *standard*, constante na nota fiscal, o valor de R\$ 16,60. Quanto às colunas “Vr total *Standard*” e “Vr Total Ajustado”, o valor igual a zero indica a inexistência de saldo final de mercadorias em estoque no período. Afirma que também neste caso, o valor considerado pelo agente fiscal (R\$ 22,81) não coincide nem com o custo unitário *standard* (R\$

16,60), nem o custo ajustado encontrado no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque do período (R\$ 17,76). Que é encontrado, sim, no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque da unidade de negócio “K630” referente ao mês de dezembro de 2008, conforme demonstrado na tabela que elaborou. Afirmar que ao determinar o custo de produção das mercadorias destinadas a estabelecimento de titularidade do deficiente em outra unidade da Federação, o autuante se equivoca e toma como base de cálculo valores referentes a outra unidade de negócio e a períodos distintos – e muito anteriores – daquele em que a operação efetivamente ocorreu.

Entende que no caso presente, o erro na determinação da base de cálculo do ICMS, cometido pela Fiscalização quando da elaboração do “Demonstrativo de apuração do ICMS normal recolhido a menor nas operações de transferências efetuadas com valor abaixo do custo de produção”, que dá fundamento à Infração 01, macula de nulidade insanável o Auto de Infração.

No mérito, o deficiente assegura que os procedimentos adotados na apuração do ICMS estão corretos, tanto do ponto de vista contábil quanto fiscal. Quanto à infração 01, alega que artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, ao tratar sobre as saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular situado em outra unidade da Federação, determina que a base de cálculo do ICMS será o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Que de acordo com as planilhas de apuração do custo *standard* que juntou aos autos (Doc. 04), ao apurar a base de cálculo do ICMS incidente sobre as tais operações, o deficiente considera as mesmas parcelas determinadas pelo artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, atendendo ao que determina a legislação.

Toma novamente como exemplo o produto “VELA DE IGNICAO - FL7HTC0R”, transferido em 02/02/09, Nota Fiscal nº 12352, objeto da operação indicada na linha nº 2260 do “Demonstrativo de apuração do ICMS normal recolhido a menor nas operações de transferências efetuadas com valor abaixo do custo de produção”. Repete a alegação de que o custo unitário *standard* deste produto, constante no respectivo documento fiscal, é o valor de R\$ 1,66. que este valor é uma aproximação do custo *standard* deste produto nos sistemas de controle interno da Deficiente (SAP), no qual consta o valor de R\$ 1,6338. Informa que a apuração do custo unitário *standard* do produto “VELA DE IGNICAO - FL7HTC0R” é demonstrada pela planilha de apuração (**Doc. 04**), e que na referida planilha constam, item a item, as parcelas que compõem o custo de produção, conforme quadro abaixo:

GrOr grupo de origem

(EF= fabricado, 05 = compras nacionais, 01 e 02 = importados, 09 = subcontrado):	EF
MAT (matéria prima, material secundário, itens semi-acabados e componentes):	R\$ 91,38
MGK (custos gerais de administração, acondicionamento, logística, diversos):	R\$ 13,36
FEK (mão de obra direta e mão de obra indireta):	R\$ 49,82
WVK (administração da planta - áreas centrais):	R\$ 08,81
Total:	R\$ 163,38

Informa que a apuração do custo *standard* de produção considera todas as parcelas determinadas pelo artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, quais sejam: (i) o custo da matéria-prima, (ii) o custo do material secundário, (iii) o custo do acondicionamento e (iv) o custo da mão de obra. Que foram atendidas as determinações do RICMS/97, sendo correto o procedimento adotado pela empresa para a apuração da base de cálculo do ICMS.

Em relação às divergências verificadas no levantamento fiscal, o defendente aponta equívocos cometidos pela fiscalização quanto à unidade de negócio responsável pela mercadoria e ao período em que a operação de fato ocorreu, e diz que os livros de Registro de Controle da Produção e do Estoque do defendente apontam uma diferença entre o custo *standard* das mercadorias – informação da qual dispõe no momento da emissão das notas fiscais – e o seu custo real – calculado ao final daquele período de apuração. Que a variação entre o custo *standard* e o custo real das mercadorias transferidas pelo defendente diz respeito a variações nas parcelas que compõe o custo da mercadoria produzida, quais sejam: a matéria-prima, os materiais secundários, o acondicionamento e a mão de obra. Que não é possível, no momento da emissão da nota fiscal, saber qual será a participação de uma determinada parcela no custo da mercadoria produzida, pois elas podem variar.

Por exemplo, o valor da mão de obra previsto para um determinado mês pode variar a depender do número de horas extras que precisaram ser realizadas pelos empregados daquele estabelecimento na produção das mercadorias. Do mesmo modo, o valor previsto da matéria-prima importada pode ser alterado, por exemplo, em função da variação cambial naquele período. Que todos estes fatores, impossíveis de serem determinados antes do encerramento daquele período de apuração, fazem com que seja adotado como base de cálculo do ICMS o valor *standard* daquela mercadoria, assim entendido o valor estimado do custo de produção. Este valor é previsto no início do exercício e atualizado a cada ano com os dados do período de apuração anterior.

Entende que não se pode exigir do contribuinte comportamento diverso. Porque a adoção do custo *standard* como base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação atende à determinação do artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, vez que considera todas as parcelas indicadas. Depois, esta é a única opção do contribuinte, que, no momento de emissão da nota fiscal, não tem como saber o custo real da mercadoria, que só poderá ser determinado ao final do período de apuração.

Entende que, observada a legislação pertinente, ainda que se entendesse por bem manter o crédito tributário lançado, o Órgão Julgador deve, ao menos, excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, por determinação do parágrafo único do artigo 100 do CTN. Que a adoção do custo *standard* como base de cálculo do ICMS não traz qualquer benefício para o defendente, vez que o eventual recolhimento a menos de ICMS em um determinado Estado, em razão da subestimação da base de cálculo, importa a redução do crédito correspondente no Estado de destino e o consequente incremento do tributo a ser recolhido para a Fazenda daquela unidade da Federação.

Nesse sentido, cita a Decisão Normativa CAT nº 05/2005, proferida pelo Fisco Paulista, Estado de destino das mercadorias transferidas pelo Defendente, determinando que a base de cálculo na referida operação deve corresponder ao custo contábil de produção apurado pelo contribuinte. Desta forma, caso pretendesse incluir na base de cálculo do ICMS recolhido aos cofres baianos valores outros que não o custo contábil apurado no momento da emissão da nota fiscal – custo *standard* unitário – o defendente provavelmente teria seu crédito fiscal glosado pela Fazenda paulista, em função do descumprimento da Decisão Normativa CAT nº 05/2005.

Também alega que não obstante seja esta a única opção quando da emissão das notas fiscais, não há qualquer tipo de vantagem na adoção do custo *standard* em detrimento do custo de produção ajustado ao final do período. Que não há qualquer prejuízo para a Fazenda na adoção deste critério para a apuração da base de cálculo do ICMS, pois o custo *standard* é corrigido anualmente, considerando o custo real do exercício anterior. Que as diferenças entre os custos *standard* e real podem variar tanto para mais quanto para menos, e, considerando o universo de mercadorias circuladas pelo defendente, tendem a se neutralizar.

Ainda quanto à Infração nº 01, o defendente afirma que não houve ocorrência de fato gerador do ICMS, na transferência de produtos para estabelecimento de mesma titularidade, que é objeto de jurisprudência pacífica dos tribunais superiores brasileiros. Neste sentido, cita a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), publicada no Diário de Justiça em 23/08/1996, e diz que o entendimento do STJ tem como fundamento a constatação de que o fato gerador do ICMS, de que trata o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, é a circulação jurídica da mercadoria, que pressupõe a efetiva transferência da propriedade. Que a matéria já foi objeto de recurso especial representativo de controvérsia, que, julgado nos termos do artigo 543-C do Código de Processo Civil, decidiu a controvérsia (REsp 1125133/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 10/09/2010). Afirma que é pacífica a jurisprudência, e que não resta outra opção ao aplicador da lei senão reconhecer a inoccorrência de fato gerador de ICMS nas transferências de mercadoria para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação.

Infração 02: O defendente observa que o direito ao aproveitamento do crédito do imposto anteriormente cobrado na entrada de mercadoria destinada ativo permanente é garantida pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (“Lei Kandir”), em seu artigo 20, que transcreveu. Diz que o referido dispositivo traz uma ressalva quanto às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, vedando o aproveitamento do crédito do imposto anteriormente cobrado em sua entrada. Que entendendo serem alheios à atividade do contribuinte os bens incorporados ao ativo permanente por acessão física, o RICMS/97 veda o creditamento do imposto quando a operação de aquisição se referir a estas mercadorias, conforme art. 97, IV, “c”; § 2º, III do referido Regulamento. Salienta que em vista desta determinação, a fiscalização elaborou a planilha “Demonstrativo de crédito fiscal indevido escriturado no CIAP e apropriado na razão de 1/48 avos nas aquisições de mercadorias imobilizadas por acessão física” que acompanha o Auto de Infração, relacionando os itens que crê terem sido integrados ao ativo permanente por acessão física.

Alega que dentre os itens listados há diversas mercadorias que não foram integradas ao ativo imobilizado por acessão física, sendo correta a apropriação do crédito na razão de 1/48, conforme determinação do RICMS/97. Que tal constatação demonstra, uma vez mais, a fragilidade do trabalho fiscal, que se limitou a confrontar o código CFOP das mercadorias com as respectivas descrições constantes nas notas fiscais, sem procurar saber qual a natureza de tais mercadorias e a sua real destinação.

Infração 03: Diz que a fiscalização elaborou o “Demonstrativo de crédito fiscal indevido escriturado no CIAP e apropriado na razão de 1/48 avos nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo”, relacionando os itens que, segundo o seu entendimento, teriam sido adquiridos para uso e consumo do estabelecimento. Que no demonstrativo da Fiscalização se encontram mercadorias que, de fato, são destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, sendo devido o crédito apropriado na razão de 1/48, conforme determinação do RICMS/97. Sem pretender demonstrar a natureza de cada um dos produtos autuados, porque entende que a prova incumbe à fiscalização, o defendente informa que traz aos autos, a título de exemplo, os comprovantes de destinação de alguns dos itens mais relevantes da autuação (Doc. 05), demonstrando que tais mercadorias de fato foram destinadas ao ativo permanente do estabelecimento.

Cita como exemplo a operação indicada na linha nº 297 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido escriturado no CIAP e apropriado na razão de 1/48 avos nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo”. Afirma que se trata da aquisição do produto “REPOSIÇÃO FERR. CAPA 1220.522.019”, recebido pelo defendente em 11/03/08, correspondente à nota fiscal de nº 112065. Informa que foi efetuada a aquisição de uma única unidade do referido produto, que tem valor contábil de R\$ 46.723,57. Entende que mesmo que não pudesse verificar a sua natureza, o elevado valor do produto apontado já indicaria não se tratar de bem destinado ao uso e consumo do estabelecimento, mas a seu ativo permanente. Diz que a constatação da natureza do

produto pode ser facilmente verificada através do seu código NCM. No caso, o código 84807100 diz respeito a “*moldes para moldagem de borracha, plástico, por injeção etc.*”. São máquinas que se destinam ao ativo permanente, não sendo de se supor que uma máquina de R\$ 46.723,57, destinada à moldagem de borrachas e plásticos, seja bem de uso e consumo do estabelecimento.

Salienta que a indicação da operação referente à Nota Fiscal nº 112065 no “Demonstrativo de crédito fiscal indevido escriturado no CIAP e apropriado na razão de 1/48 avos nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo” não encontra qualquer fundamento. Que a mínima atenção às características produto autuado – como, por exemplo, o seu alto valor unitário e o seu Código NCM - revelariam ao autuante que este bem claramente se destina ao ativo permanente do estabelecimento. O fato de tal produto constar da planilha de apuração do crédito indevido em razão da destinação ao uso e/ou consumo do estabelecimento não faz mais que demonstrar a fragilidade do trabalho fiscal, que não se debruçou minimamente sobre a natureza dos produtos autuados.

Informa que o mesmo se dá com relação à operação indicada na linha nº 630 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido escriturado no CIAP e apropriado na razão de 1/48 avos nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e/ou consumo”, referente ao produto “VALVULA DE SEGURANÇA”, adquirido pelo defendente em 28/03/08, Nota Fiscal nº 140676. Diz que neste caso, a própria descrição do produto contida na Nota Fiscal faz crer que ele se destine ao ativo permanente do estabelecimento. Esclarece que, de fato, são válvulas de segurança, e neste ponto, pergunta, se um produto desta natureza, com valor unitário de R\$ 3.075,00, poderia ser tratado como mercadoria destinada ao uso e consumo?

Diz que a resposta, evidentemente negativa, evidencia a superficialidade da apuração fiscal, que glosou créditos fiscais de mercadorias que claramente faziam jus ao seu aproveitamento. Entende que não merece fé o levantamento que fundamentou o lançamento, sendo de se reconhecer a nulidade do Auto de Infração pela ausência de certeza na determinação da base de cálculo do tributo exigido (art. 142, CTN).

Infrações 05 e 07: Quanto à caracterização das mercadorias como de uso e consumo do estabelecimento, destaca o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia manifestado no PARECER Nº 13.596/2007, datado de 07/11/2007, reproduzindo trecho.

Diz que o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é de que são classificáveis como de uso e consumo as mercadorias que não estão vinculadas diretamente à atividade do estabelecimento, não sendo considerados elementos indispensáveis ou necessários à produção do produto final. Alega que a fiscalização se equivocou quanto à natureza das mercadorias adquiridas pelo defendente, porque tais mercadorias são empregadas diretamente na produção, sendo verdadeiros insumos da atividade.

Cita o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, manifestado no PARECER Nº 12543/2012, datado de 30/05/2012, com a conclusão de que são insumos os produtos que vinculados diretamente à industrialização, sendo consumidos no processo produtivo ou integrados ao produto final, na condição de elementos indispensáveis ou necessários à consecução da atividade do contribuinte.

Alega que ficou demonstrado que o autuante não se debruçou sobre a natureza dos produtos autuados. Que a demonstração, item a item, da natureza dos produtos autuados incumbe à fiscalização, que tem o ônus de provar suas alegações. Cita como exemplo a operação indicada na linha nº 141 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido nas entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a uso e consumo do estabelecimento”, referente à infração de número 05. Diz que se trata de aquisição do produto “DIAMANTE PARA PERFILAR REBOLO”, cuja entrada no estabelecimento do defendente se deu em 03/09/06, conforme consta na Nota Fiscal nº 1001.



Afirma que o “rebolo” é uma ferramenta fabricada com material abrasivo, normalmente utilizada para fazer desbaste em superfícies ou para amolar ferramentas cortantes, sendo o “DIAMANTE PARA PERFILAR REBOLO” utilizado para retificar ou perfilar estas ferramentas, afim de conferir a geometria necessária à sua operação. Que não se trata de produto destinado ao uso e consumo do estabelecimento, mas de verdadeiro insumo da atividade do defendente, sendo empregado diretamente na produção. Entende que neste caso, a simples atenção à denominação do produto, somada a um interesse mínimo da atividade do defendente, já bastariam para que o agente fiscal constataste que a referida mercadoria é insumo, e não material de uso e consumo do seu estabelecimento.

Informa que o mesmo ocorre com o produto objeto da operação indicada na linha nº 147 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido nas entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a uso e consumo do estabelecimento”, adquirido pelo defendente em 10/09/08, conforme Nota Fiscal nº 3190. Trata-se de “PASTILHA DA SOLDADORA DE PLATINADO”. Assegura que também esta mercadoria claramente se destina à produção do defendente, caracterizando-se como insumo de sua atividade. Que também neste caso não há que se cogitar da classificação do referido produto como material de uso e consumo do estabelecimento.

Quanto à infração 07, suportada pelo “Demonstrativo de crédito fiscal indevido nas saídas de mercadorias oriundas do Estado da Bahia destinadas ao uso e consumo do estabelecimento”, alega que a fiscalização equivoca-se ao indicar a natureza dos produtos apontados, afirmando destinarem-se ao uso e consumo do estabelecimento mercadorias que a toda evidência são insumos da atividade do defendente.

A título de exemplo, cita a operação indicada na linha nº 150 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido nas saídas de mercadorias oriundas do Estado da Bahia destinadas ao uso e consumo do estabelecimento”, referente à aquisição do produto “NIALSIY 1,65X2,75”, Nota Fiscal nº 1456. Informa que o referido produto é uma espécie de eletrodo de massa, empregado na produção para modular da queima da vela de ignição. É material produtivo, havendo que ser considerado como insumo da atividade do defendente. Apresenta o desenho técnico deste produto e afirma que a incerteza quanto à apuração da base de cálculo do tributo exigido ficou evidenciada pelos flagrantes equívocos na elaboração dos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, impondo a declaração de nulidade do lançamento, por inobservância da disciplina trazida pelo artigo 142 do CTN.

Infrações 04 e 06: Alega que em relação às mercadorias listadas nos respectivos demonstrativos, o ICMS relativo à diferença de alíquota já foi devidamente recolhido, conforme demonstram os livros de apuração do ICMS que juntou aos autos (Doc. 07).

A título de exemplo, cita algumas das operações ocorridas no mês de maio de 2009, indicadas no “Demonstrativo de apuração do ICMS diferença de alíquota recolhido a menos, devido nas aquisições de mercadorias, em outras unidades da Federação, destinada ao ativo e uso e consumo do estabelecimento”, referente à infração 06, para evidenciar que os valores de “ICMS devido” apurados pela fiscalização já foram devidamente recolhidos. Diz que na linha nº 3947 da referida planilha, referente ao produto “OSMOSE REVERSA TF0R4000L/H”, adquirido pelo defendente em 21/04/09, nota fiscal nº 15085, consta como devido ICMS diferença de alíquota no valor de R\$ 10.900,69.

Assegura que este valor já foi recolhido, conforme demonstra o livro Registro de Apuração do ICMS referente ao mês de maio de 2009 (Doc. 07), folha nº 05. Que o mesmo ocorre com a operação indicada na linha nº 3971, em que se exige ICMS diferença de alíquota referente ao produto “BALANÇA ELETRÔNICA PESADORA E CONTADORA”, adquirido pelo defendente em 21/04/2009, nota fiscal nº 732753, no valor de R\$ 526.10. Diz que também este valor consta no livro de apuração do ICMS (Doc. 07), folha nº 05. Que ainda, há casos em que o ICMS diferença de alíquotas constante da planilha fiscal foi parcialmente recolhido pelo defendente. É o caso da

operação indicada na linha nº 3972, referente à mercadoria “JOGO CHAVE ALLEN 42KL-9M 1.5-10 ABAUL”, adquirida em 21/04/09, nota fiscal nº 858226, em relação à qual se exige ICMS diferença de alíquota no valor de R\$ 215,57. Informa que grande parte deste valor, R\$ 158,59, já foi recolhido, restando em discussão apenas a quantia de R\$ 57,38, conforme informação constante às fls. 05 do livro de apuração do ICMS (Doc. 07).

Salienta que o simples cotejo entre as operações indicadas no demonstrativo de apuração do ICMS diferença de alíquota recolhido a menos que embasa a infração de número seis, elaborado pela fiscalização, e o livro de apuração do ICMS referente ao mesmo período, trazido aos autos pelo defendente (Doc. 07), é suficiente para demonstrar a precariedade do levantamento fiscal, que se limitou a indicar o ICMS diferença de alíquotas das mercadorias que entendeu destinadas ao ativo permanente ou ao uso e consumo, sem sequer verificar se o crédito tributário lançado já não havia sido extinto, em virtude do pagamento.

O defendente cita, uma vez mais, a disciplina do lançamento tributário, trazida pelo artigo 142 do CTN, e diz que no caso presente, ao deixar de verificar se o crédito tributário objeto do lançamento já havia sido extinto, em razão do pagamento, o agente fiscal lavra Auto de Infração nulo. Alega que na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos anteriormente citados, com o consequente cancelamento do Auto de Infração, pede para esta Junta de Julgamento Fiscal, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos dos artigos 161 do CTN e 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96. Solicita que seja apreciado tal pedido, afirmando que esse procedimento tem sido praticado indiscriminadamente pela Receita Federal do Brasil. Que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, em consonância com o artigo 161 do CTN, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Transcreve ementas de Acórdãos da Primeira e Terceira Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes, e pede a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, caso não seja integralmente cancelado o Auto de Infração. O defendente apresenta as seguintes conclusões:

1. O Auto de Infração é nulo em razão da falta de motivação adequada e do cerceamento do direito de defesa do contribuinte que dela decorre. O agente fiscal se limita a formular acusações contra o defendente, sem provar ou demonstrar a procedência de suas alegações.
2. O Auto de Infração, quanto ao item 01, é nulo por erro na determinação do montante do tributo devido. Ao proceder à revisão da base de cálculo apurada pelo defendente, o agente fiscal se equivoca e toma como custo de produção valores apurados por outra unidade de negócio e em períodos distintos daquele em que a operação efetivamente ocorreu.
3. A determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação com base no custo *standard* de produção é correta, pois atende aos requisitos do artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97.
4. O Auto de Infração merece ser cancelado, quanto às infrações 03, 05 e 07, pela superficialidade do trabalho fiscal, que se limitou a afirmar que as mercadorias adquiridas a título de insumo e ativo permanente seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, sem trazer aos autos qualquer indício da destinação diversa.
5. Quanto às Infrações 04 e 06, o Auto de Infração não merece prosperar pela falta de certeza da exação, vez que a fiscalização, ao apurar o montante do tributo devido, deixou de constatar a extinção do crédito tributário em razão do pagamento.

Por fim, requer que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo sejam encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, na Rua Padre João Manoel, nº 923, 8º andar, em atenção ao Dr. Luís Eduardo Schoueri, bem como sejam enviadas cópias ao impugnante, no endereço constante dos autos, protestando ainda por todos os meios de prova em Direito admitidas, notadamente pela juntada de novos documentos.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 463 a 466 dos autos. Quanto à preliminar de nulidade entendem que os argumentos apresentados pelo Autuado não encontram respaldo no artigo 18 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, carecendo de amparo legal.

No mérito, em relação à infração 01, informam que o autuado utilizou o custo *standard* na base de cálculo dos produtos que transferiu para suas filiais situadas em outras unidades da Federação. Dizem que o custo foi apurado na forma prevista no art. 56, V, “b”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que reproduziram, concluindo que restou constatado que as saídas se deram abaixo do custo de produção. Os anexos apensados ao PAF demonstram que o custo foi apurado a partir do livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque escriturado e apresentado pelo Autuado. Dizem que o autuado, à folha 111, parágrafos 1º e 2º, reconhece, expressamente, a origem das divergências dos preços. Por conseguinte, o acerto da ação fiscal à luz da Legislação Tributária.

Dizem que o Autuado, em sua impugnação, citou Súmula 166 do STJ e acrescentam que tendo em vista o princípio da não-cumulatividade do ICMS a Autuada, acaso assim entendesse, estornaria o crédito fiscal dos insumos utilizados nos produtos transferidos. E isto não ocorreu.

Quanto à infração 02, afirmam que o autuado transcreveu a legislação e alegou que dentre os itens listados há diversas mercadorias que não foram integradas ao ativo imobilizado por acessão física. Dizem que o defendente não informou quais seriam esses itens listados.

Em relação à Infração 03, informam que as mercadorias elencadas pelo autuado às fls. 181 a 186, mesmo “a título de exemplo”, como expressou nas razões de defesa comprovam o acerto da ação fiscal. Trata-se de peças de reposição.

Infração 04: Informam que no livro Registro de Apuração do ICMS foram obtidos os valores recolhidos e deduziram do montante apurado. Entendem que a documentação apensada faz prova tão somente do acerto da ação fiscal, quando informa os valores inseridos nos demonstrativos elaborados pelos autuantes.

Infração 05: Dizem que o defendente recorre aos Pareceres nº 13596/2007 e 12543/2012, que não guardam relação com as mercadorias indicadas no levantamento fiscal como sendo de consumo do estabelecimento. Que às fls. 124 e 126, o próprio autuado reafirma o acerto da ação fiscal ao descrever a aplicação dos materiais. Ou seja, são peças de consumo de equipamentos utilizados na fabricação das suas mercadorias.

Infração 06: Informam que o autuado repete o mesmo argumento da Infração 04, referindo-se ao livro de Registro de Apuração do ICMS como prova do recolhimento do ICMS diferença de alíquota exigido. Reafirmam que aquele valor, ali inserido, foi abatido do valor apuração no levantamento fiscal, conforme se vê nos demonstrativos que respaldam a exigência.

Infração 07: Dizem que neste item o defendente apresenta o mesmo argumento da Infração 05, já contra-arrazoado na informação fiscal. Quanto ao argumento de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício informam que não cabe aos autuantes qualquer tipo de manifestação.

Por fim, os autuantes asseguram que o defendente não trouxe ao presente PAF qualquer prova capaz de elidir as acusações que lhe foram imputadas. Pelo contrário, a documentação anexada reforça, ainda mais, o acerto da ação fiscal porque faz prova das acusações. Pedem a procedência do Auto de Infração.

Às fls. 470/471 esta JJF deliberou pelo encaminhamento do presente processo em diligência à Infaz de origem solicitando que os autuantes adotassem as seguintes providências:

1. Intimassem o defendente a apresentar demonstrativo indicando todas as inconsistências verificadas no levantamento fiscal, e não por amostragem, como foi alegado nas razões defensivas.
2. Solicitassem do autuado os documentos originais comprobatórios das alegações defensivas.

3. Quanto à primeira infração, que fosse considerado para o cálculo do imposto o custo real da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que a legislação não prevê a adoção de valor estimado do custo de produção, conforme alegado nas razões de defesa. Que fossem analisadas as divergências apontadas pelo autuado, fazendo os necessários ajustes no levantamento fiscal.
4. Em relação à infração 02, o defendente alegou que dentre os itens listados no levantamento fiscal há diversas mercadorias que não foram integradas ao ativo imobilizado por acesso física, sendo correta a apropriação do crédito na razão de 1/48, conforme determinação do RICMS/97. Neste caso, foi solicitado que intimassem o autuado para indicar as mercadorias, apresentando a documentação comprobatória para a necessária exclusão no levantamento fiscal.
5. Quanto à infração 03, o defendente informou que traz aos autos, a título de exemplo, os comprovantes de destinação de alguns dos itens mais relevantes da autuação (Doc. 05), para demonstrar que tais mercadorias de fato foram destinadas ao ativo permanente do estabelecimento. Citou exemplos.

Foi solicitado que o defendente fosse intimado para apresentar todos os comprovantes, a não apenas a título de exemplo. Se comprovada a alegação defensiva, excluísse os respectivos valores do débito apurado.

6. Sobre as infrações 05 e 07 o autuado alegou que a fiscalização se equivocou quanto à natureza das mercadorias adquiridas pelo defendente, porque tais mercadorias são empregadas diretamente na produção, sendo verdadeiros insumos da sua atividade. Citou exemplos e disse que não se debruçou sobre a natureza dos produtos autuados.

Foi solicitado que os autuantes analisassem as alegações defensivas, informando se as mercadorias objeto da autuação estão vinculados diretamente às atividades do estabelecimento, se integram o produto final, na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua produção ou composição, excluindo o que for comprovado.

7. Quanto às infrações 04 e 06, o autuado alegou que em relação às mercadorias listadas nos respectivos demonstrativos, o ICMS relativo à diferença de alíquota já foi devidamente recolhido, conforme demonstram os livros de apuração do ICMS que juntou aos autos (Doc. 07).

Foi solicitado que os autuantes intimassem o defendente a apresentar os documentos originais comprobatórios das alegações defensivas e excluíssem do débito apurado os valores recolhidos antes da ação fiscal, apurando o débito remanescente.

A Inspeção Fiscal entregasse ao autuado cópia do encaminhamento de diligência e de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelos autuantes, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o defendente se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

O defendente apresentou manifestação às fls. 477 a 490 aduzindo que esta 3ª JF, após ponderar todas as linhas desenvolvidas pela defesa, bem como as evidências apresentadas, encaminhou o PAF em diligência para os autuantes intimarem o autuado, estipulando prazo de apenas dez dias para atender a intimação.

Quanto às infrações 04 e 06, alega que os débitos oriundos da diferença de alíquotas foram quitados através da compensação com o expressivo saldo credor apurado pelo defendente em todos os meses dos anos de 2008 e 2009. Diz que o único meio de prova capaz de demonstrar tal quitação são os livros de apuração do ICMS referentes aos anos de 2008 e 2009, os quais já foram oportunamente juntados aos autos quando da apresentação da defesa. Ressalta que dois erros

foram cometidos quando da lavratura do Auto de Infração e que deverão levar ao cancelamento do ICMS lançado em virtude das acusações 04 e 06, ou reduzir o montante cobrado.

Diz que o primeiro erro cometido pela Fiscalização consiste em reconhecer valores de ICMS quitados através de compensação com saldo credor nos seus livros de apuração. Sobre a informação do quanto de ICMS recolhido pelo autuado, e o que a fiscalização considerou, quando da lavratura do Auto de Infração pode ser facilmente demonstrado a partir da reprodução das informações constantes na capa do Demonstrativo de apuração do ICMS diferença de alíquotas. Afirma que os valores considerados pela Fiscalização como recolhidos e declarados pelo autuado em seus livros são aqueles expressos na linha do livro RAICMS os quais correspondem a R\$224.714,14 e R\$113.080,72 para os anos de 2008 e 2009.

Entende que a fiscalização, ao analisar os livros de apuração de ICMS do defendente, cometeu um equívoco ao considerar como recolhidos valores mensais inferiores ao que os próprios livros efetivamente demonstram. Houve um excesso de ICMS lançado correspondente às diferenças apuradas nas planilhas que elaborou.

Quanto ao segundo erro cometido pela fiscalização, alega que se trata de diversas operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos do autuado em outros Estados, mas que, justamente por serem meras transferências, jamais poderiam figurar como fato gerador do imposto. Diz que essas operações podem facilmente ser identificadas a partir da leitura do próprio demonstrativo elaborado pela fiscalização, são todas as operações com a indicação de CFOP 2557

Afirma que o ICMS indevidamente lançado pela fiscalização corresponde às operações de mera transferência entre estabelecimentos do defendente de mercadorias corresponde a R\$47.092,14 (exercício de 2008) e R\$26.661,22 (exercício de 2009), totalizando R\$73.753,36 de ICMS cobrado indevidamente em virtude da inobservância pela fiscalização da natureza das referidas operações. Sobre o tema da não incidência do ICMS em operações em que há mera transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, cita o posicionamento dos tribunais superiores do Poder Judiciário, inclusive o STJ no Recurso Especial nº 1.125.133/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux. Diz que em razão da recorrência do tema, a matéria chegou até a ser sumulada, e que os julgadores das Juntas de Julgamento Fiscal do CONSEF encontram-se adstritos, no exercício de sua função jurisdicional, a observar as decisões proferidas pelos tribunais superiores do Poder Judiciário.

Salienta que, tanto o art. 116-A do RPAF/BA quanto o art. 119-C do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB estabelecem que a Procuradoria Geral do Estado fica autorizada a não permitir inscrição em Dívida Ativa do ICMS lançado, a não ajuizar a respectiva execução fiscal, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto. Que a análise do art. 125-A do Código Tributário Estadual permite concluir que, em hipóteses semelhantes ao presente processo, deverá a autoridade julgadora comunicar o seu respectivo órgão julgador para que a questão seja levada ao Sr. Secretário da Fazenda, o qual deverá decidir quanto à propositura de alteração legislativa visando adequá-la ao entendimento jurisprudencial. Entende que a jurisprudência consolidada no âmbito dos tribunais superiores do Poder Judiciário vincula as instâncias administrativas e, indiretamente, as fiscalizações realizadas.

Considerando os equívocos apontados, o defendente entende que o máximo que poderia ter sido lançado pela fiscalização no presente PAF, caso restassem acolhidos os argumentos defensivos seria de R\$123.379,57 e não R\$200.131,54, conforme fora lançado. Assim, caso o lançamento de ofício efetuado em relação às infrações 04 e 06 não seja integralmente cancelado, deverão os autuantes ao menos reduzir o montante do crédito tributário, conforme demonstrativo elaborado pelo defendente à fl. 487.

Quanto às infrações 01, 05 e 07, alega que os autuantes não requisitaram nenhum esclarecimento ou prova adicional específicos. O defendente reitera as alegações constantes nas razões de defesa anteriormente apresentadas.

Sobre a infração 01, o defendente afirma que demonstrou que ao apurar a base de cálculo do ICMS incidente em operações de transferência de mercadorias de um estabelecimento para outro em outro Estado de titularidade do impugnante, considerou todas as parcelas de composição do custo de produção previstas no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/97.

No tocante às infrações 05 e 07, afirma que uma análise mais detalhada das mercadorias adquiridas pelo defendente no período autuado é capaz de revelar que as referidas mercadorias, longe de terem a sua destinação para o uso ou consumo da empresa, foram empregadas diretamente na sua produção industrial. Entende que está clara a sua natureza de insumo, sendo indispensáveis à consecução da atividade econômica do autuado cujo crédito fiscal não poderá ser glosado.

Quanto às infrações 02 e 03 o defendente esclarece que, no curto prazo que lhe foi atribuído para atender às solicitações feitas, não logrou êxito em reunir a documentação comprobatória que lhe fora requisitada, sobretudo diante do universo de mercadorias autuadas. Não obstante isso, o defendente reitera as razões já apresentadas na impugnação inicial.

Em relação à infração 02, diz que restou evidenciado na defesa administrativa que diversas mercadorias – senão a sua totalidade – não foram integradas ao ativo imobilizado por acessão física, bastando analisar a própria planilha elaborada pela fiscalização para que, logo se conclua que muitas delas – tais como martelo de borracha, luva malha, rolos de lã de carneiro e jogos de chave – sequer seriam passíveis de acessão física.

No que se refere à infração 03, o defendente diz que demonstrou que tais mercadorias jamais poderiam ser consideradas como destinadas ao uso e consumo do seu estabelecimento, mas, sim, destinados a compor o seu ativo permanente. Pede que seja reconhecida a insubsistência das infrações 02 e 03.

Em atendimento à diligência encaminhada por esta 3ª JF, o autuante informou às fls. 580/582, que em relação à infração 01, a apuração do custo médio de produção obedeceu ao que determina o art. 56, V, “b” do RICMS-BA/97. As divergências com os dados apresentados pelo defendente devem-se à metodologia de apuração. O autuado utilizou o custo *standard* ou “custo padrão”. Diz que em alguns meses foi apurado um custo *standard* menor do que o custo médio de produção, calculado na forma exigida pela legislação tributária.

Quanto à infração 02, informa que analisando os registros fiscais e contábeis do autuado, ficou comprovado o registro das mercadorias elencadas nesta infração, no ativo imobilizado. Foram classificadas mercadorias como martelo de borracha, luva de malha, rolos de lã de carneiro e jogos de ferramentas no ativo imobilizado, mesmo não guardando características de ativo fixo, por terem sido gastos em projeto e/ou reforma de instalações industriais e levadas à escrituração no ativo permanente.

Sobre a infração 03, entende que restou comprovado que as mercadorias elencadas no demonstrativo de fls. 49 a 61 são, de fato, partes e peças. Diz que o próprio exemplo trazido pelo autuado à fl. 119 indica tratar-se de uma peça e não de um equipamento industrial, mesmo ao preço de R\$46.723,57. O mesmo ocorre com válvulas de segurança (fl. 120), não se tratando de ativo imobilizado.

Em relação à infração 04, informa que, analisando as mercadorias elencadas no demonstrativo de fls. 63/69, não se confirmam as alegações do autuado. As quantidades adquiridas não se mostram compatíveis com as quantidades utilizadas para produção de velas, bobinas e platinados. Conclui que não se trata de mercadorias classificadas como matéria prima, material secundário e material de embalagem.

Quanto à infração 05, diz que foi exigido estorno de crédito referente às aquisições de mercadorias discutidas na infração 04 (fls. 63 a 69). Diz que não se trata de insumos e sim de material de uso e consumo do estabelecimento.

Em relação à infração 06, informa que os demonstrativos de fls. 70 a 72, incluído o estratificado da mídia anexada ao PAF, comprovam o recolhimento a menos do imposto lançado no livro Registro de Apuração do ICMS referente a mercadorias oriundas de outras unidades da Federação sob o CFOP 2556 e 2557, utilizadas no estabelecimento como material de uso e/ou consumo. Diz que o autuado lançou e recolheu a menos o valor apurado a título de diferença de alíquota, calculado a partir das mercadorias adquiridas e registradas nos seus livros fiscais sob os CFOPs 2556 e 2557.

No que se refere à infração 07, os autuantes informam que são mercadorias que deram entrada no estabelecimento sob o CFOP 3101, 3102, 1101, 3556, 1910, 1949 e não integram o produto final. Tratam-se de partes, peças e material de uso e consumo do estabelecimento (álcool polivinílico, solvente para limpeza, resistências, ferro, cantoneiras, clichê Bosch, disco de corte, sabonete líquido, desengraxante etc.

Intimado da informação fiscal, o defendente se manifestou às fls. 587 a 603. Apresenta uma síntese dos fatos reproduzindo o teor do encaminhamento da diligência e comenta sobre a tempestividade da manifestação apresentada.

Informa que após ter sido cientificado do Auto de Infração, buscou reunir o maior número possível no apertado prazo de trinta dias e, com o encaminhamento do PAF em diligência foi dado o exíguo prazo de dez dias para apresentação de toda a documentação não reunida na ocasião da apresentação de sua defesa. Alega que, em razão do elevado número de operações envolvidas a concessão do prazo de dez dias para apresentação de provas complementares continua sendo insuficiente para que o universo de provas envolvidas seja reunido. Diz que a produção de prova revela-se praticamente impossível ante a quantidade de operações envolvidas, o que representa nítido cerceamento do direito de defesa.

Também alega que o autuante limitou-se a reproduzir tão somente suas conclusões de modo a não permitir ao defendente tomar conhecimento de seus fundamentos, ou seja, da forma como foi realizada a verificação fiscal, novamente se constata a clara limitação ao direito de defesa do autuado.

Em seguida, o defendente tece considerações em relação às informações prestadas pelo autuante na diligência fiscal. Sobre a infração 01, diz que o autuante considerou terem sido atendidos os critérios para aferição previstos em lei. Ressalta que o art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/97 não impõe a adoção do custo real das mercadorias. O referido dispositivo impe a adoção de determinados critérios ali elencados para o cálculo do custo da mercadoria produzida a ser utilizado pelo contribuinte. O defendente afirma que sua metodologia utilizada está em plena conformidade com o referido dispositivo.

Quanto à infração 02, afirma que a questão central que deveria ter sido enfrentada pelo autuante era a comprovação de que as mercadorias elencadas foram, de fato, incorporadas por acessão física. Diz que a circunstância de as mercadorias terem sido incorporadas ao ativo permanente por acessão física não foi enfrentada pelo autuante em suas conclusões.

Infração 03: Diz que apresentou impugnação a este item em razão da falha cometida pelo autuante, referente à efetiva demonstração, mediante análise da natureza de cada mercadoria, de que não deveria compor o ativo permanente. Entende que o ônus da prova encontra-se nas mãos da autoridade lançadora.

Infrações 04 e 06: Alega que a partir da leitura das conclusões do autuante, observa-se que foram ignoradas por completo a documentação e as informações trazidas na impugnação em dois momentos processuais distintos. Primeiro quando da apresentação da defesa, quando o defendente trouxe aos autos seu livro Registro de Apuração do ICMS para demonstrar que o simples cotejo entre as operações indicadas no demonstrativo de apuração do ICMS relativo à diferença de alíquotas recolhido a menos já era capaz de revelar que o imposto havia sido pago

integralmente. Afirma que o autuante ignorou o suporte probatório trazido aos autos e ignorou a documentação e informações constantes na petição apresentada em 27/01/2014.

Infrações 06 e 07: Alega que o trabalho fiscal revela-se insuficiente. Entende que, sem proceder à cautelosa análise mercadoria por mercadoria, qualquer conclusão é insatisfatória, e a insatisfação de conclusões feitas com base em análise genéricas decorre da insegurança gerada quanto à efetiva verificação fiscal do quanto determinado pela Junta de Julgamento Fiscal.

Nas considerações finais, o defendente afirma que demonstrou, em relação à infração 01, que as conclusões fiscais revelam-se absolutamente corretas no tocante à inexistência de afronta ao disposto no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS-BA/97. Quanto às demais infrações, diz que as conclusões do autuante não merecem ser acolhidas. Pede o cancelamento integral do crédito tributário lançado de ofício.

Às fls. 625/626 esta Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência à Infaz de origem solicitando que o autuante ou Auditor Fiscal estranho ao feito adotasse as seguintes providências:

1. Intimasse o defendente para apresentar, no prazo de trinta dias, demonstrativo indicando todas as inconsistências verificadas no levantamento fiscal, e não por amostragem, como foi alegado nas razões defensivas.
2. Solicitasse ao autuado os documentos originais comprobatórios das alegações defensivas.
3. Quanto à primeira infração, que fosse considerado para o cálculo do imposto o custo real da mercadoria produzida, assim entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, haja vista que a legislação não prevê a adoção de valor estimado do custo de produção, conforme alegado nas razões de defesa. Deve analisar as divergências apontadas pelo autuado, fazendo os necessários ajustes no levantamento fiscal.
4. Em relação à infração 02, intimasse o autuado para indicar as mercadorias, apresentando a documentação comprobatória para a necessária exclusão no levantamento fiscal.
5. Quanto à infração 03, intimasse o autuado para apresentar todos os comprovantes das alegações defensivas, e não apenas a título de exemplo. Se comprovada a alegação defensiva, excluir os respectivos valores do débito apurado.
6. Sobre as infrações 05 e 07 analisasse as alegações defensivas, informando se as mercadorias objeto da autuação estão vinculados diretamente às atividades do estabelecimento, se integram o produto final, na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua produção ou composição, excluindo o que for comprovado.
7. Quanto às infrações 04 e 06, intimasse o autuado para apresentar os documentos originais comprobatórios das alegações defensivas, devendo ser excluído do débito apurado o valor recolhido antes da ação fiscal, apurando o débito remanescente.

Recomendou-se que informação fiscal fosse prestada abordando todos os aspectos da defesa, conforme estabelece o § 6º do art. 127 do RPAF/BA.

Também foi solicitado que a Inspeção Fiscal entregasse ao autuado cópia do encaminhamento de diligência e de todos os elementos que fossem anexados aos autos pelo autuante, mediante recibo firmado pelo contribuinte ou seu representante legal, com a indicação do prazo de dez dias para o defendente se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

O defendente foi intimado e apresentou manifestação às fls. 631/635, alegando que reunir toda a documentação relativa a milhares de operações em apenas dez dias é tarefa absolutamente impossível. Que o novo prazo concedido, 30 dias, tampouco permitem tal tarefa seja adequadamente realizada. Diz que a documentação e informações que puderam ser localizadas foram oportunamente trazidas aos autos na ocasião da última conversão do PAF em diligência.



Informa que não obstante os esforços empreendidos em reunir provas adicionais relativas às sete infrações envolvidas no presente caso, o defendente não logrou êxito em localizar elementos probatórios distintos daqueles já apresentados na ocasião da elaboração da resposta à intimação datada de 30/12/2013.

Não obstante a ausência de apresentação de novas provas, o defendente apresenta esclarecimentos relativos às infrações envolvidas no presente PAF.

Quanto à infração 01, informa que vem defendendo que sua sistemática de cálculo é feita com base no custo *standard* da mercadoria, assim entendido como o valor estimado do custo de produção, uma vez que, no momento em que a respectiva nota fiscal é emitida, não se pode saber, exatamente, qual será o seu custo real. Diz que apresentou exemplo numérico para comprovar que o custo *standard* adota como variáveis na sua fórmula de cálculo todas as parcelas previstas no art. 56, inciso V, alínea “b” do RICMS/97 para a correta determinação do custo da mercadoria produzida a ser utilizada como base de cálculo do ICMS.

Entende que os autuantes, ao apreciar a defesa e as demais considerações apresentadas, emitiu posicionamento favorável à empresa, no sentido de reconhecer que a sistemática de cálculo adotada obedece ao preceito legal. Neste sentido, reproduz trechos da informação fiscal e diz que se entendeu, naquela oportunidade, que o cálculo do custo realizado pelo impugnante leva em consideração as mesmas parcelas determinadas pela legislação tributária.

Sobre as demais infrações (02 a 07), o defendente afirma que as alegações de fato e de direito já foram amplamente demonstradas ao longo do presente PAF, cumprindo, apenas, reiterar todas as razões de defesa já apresentadas. Em suma, pede o cancelamento das infrações 02 a 07.

Quanto às infrações 03, 05 e 07, alega que o Auto de Infração não trouxe indícios de que as mercadorias adquiridas a título de insumo e ativo permanente seriam destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Em relação às infrações 04 e 06, entende que o Auto de Infração não merece prosperar pela falta de certeza, porque a fiscalização, ao apurar o montante do imposto devido, deixou de constatar a extinção do crédito tributário em razão do pagamento e de compensação com saldo credor de ICMS feito através dos livros fiscais do defendente, já oportunamente juntados aos autos. Requer seja mantido o mesmo posicionamento já manifestado pelos autuantes em relação à infração 01. Quanto às demais infrações envolvidas (02 a 07) reitera as razões já apresentadas na impugnação e o cancelamento do crédito tributário objeto da presente autuação fiscal.

À fl. 641 os autuantes informaram que o defendente não apresentou nada de novo nem entregou a documentação solicitada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. Consideraram concluída a diligência determinada e encaminharam o PAF ao CONSEF para fins de instrução.

## VOTO

O autuado suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, apresentando o entendimento de que a desconSIDERAÇÃO dos seus livros fiscais sem a adequada motivação, importa nulidade do lançamento, seja pela inobservância dos requisitos legais para a válida constituição do crédito tributário, seja pelo cerceamento do direito de defesa do contribuinte. Alegou que o autuante se limita a formular acusações genéricas contra o impugnante, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados pelo defendente estariam em desacordo com o disposto no RICMS/97.

Observe que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. São aplicados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes oficiais.

Vale salientar que o movimento real tributável realizado pelo estabelecimento, em determinado

período, poderá ser apurado por meio de levantamento fiscal, em que serão considerados, a depender do roteiro de fiscalização desenvolvido, os dados das operações de entradas ou de saídas, os estoques inicial e final, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido, e outros elementos, dados ou informações concernentes às atividades do contribuinte ou responsável. Portanto, de acordo com as peculiaridades do levantamento fiscal, podem ser apuradas informações conflitantes entre as fontes oficiais e os dados fornecidos pelo contribuinte, ou falta de informação adequada. Por isso, o levantamento fiscal não está atrelado unicamente aos livros fiscais.

O defendente alegou que o autuante formulou acusações genéricas contra o impugnante, sem apontar, com precisão, a razão pela qual os procedimentos adotados pelo defendente estariam em desacordo com o disposto no RICMS/97. Sobre esta alegação, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos da legislação tributária considerados infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Da leitura da peça defensiva, constata-se que o contribuinte entendeu perfeitamente a natureza de cada infração que lhe foi imputada bem como a base de cálculo do imposto lançado.

O defendente também alegou a existência de erro na determinação da base de cálculo, afirmando que o autuante cometeu dois graves equívocos, que maculam de nulidade insanável o lançamento.

Sobre esta alegação, conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”. Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção. Como se trata de avaliação do mérito da autuação, os erros alegados pelo defendente serão analisados neste voto quando da apreciação do mérito.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao mérito, no primeiro item do presente Auto de Infração foi exigido ICMS sob a acusação de que o autuado 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, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Vale salientar que 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. 17.** *A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:*

**II** - *o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da*

*matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

O defendente alegou que de acordo com as planilhas de apuração do custo *standard* que juntou aos autos, ao apurar a base de cálculo do ICMS incidente sobre as tais operações, o defendente considera as mesmas parcelas determinadas pelo artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/97, atendendo ao que determina a legislação.

Citou como exemplo o produto “VELA DE IGNICAO - FL7HTC0R”, transferido em 02/02/09, Nota Fiscal nº 12352. Diz que o custo unitário *standard* deste produto, constante no respectivo documento fiscal, é de R\$ 1,66. Informa que este valor é uma aproximação do custo *standard* deste produto nos sistemas de controle interno da Defendente (SAP), no qual consta o valor de R\$ 1,6338.

Esclarece que o custo *standard* é apurado com base na informação que dispõe no momento da emissão das notas fiscais, e o custo real é calculado ao final daquele período de apuração. Também informa que a variação entre o custo *standard* e o custo real das mercadorias transferidas diz respeito a variações nas parcelas que compõe o custo da mercadoria produzida. Ou seja, o valor *standard* daquela mercadoria, assim entendido o valor estimado do custo de produção. Este valor é previsto no início do exercício e atualizado a cada ano com os dados do período de apuração anterior.

Pelas explicações prestadas nas razões de defesa, o autuado apurava um valor estimado do custo de produção que divergia do custo real das mercadorias transferidas. Neste caso, caracteriza a necessidade de um reajustamento de preço ou acréscimo do valor originário da operação, por isso, deveria ser emitido o documento fiscal complementar, o que não ficou comprovado nos autos.

O defendente também alegou que os autuantes buscaram no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque de centro de custo “K630” o custo de produção de mercadorias produzidas pelo centro de custo “6832” e vice-versa. Alegou que a apuração das referidas parcelas, por sua vez, é distinta para cada um destes centros de custo, não sendo fungíveis os valores determinados por uma e ou por outra unidade de negócio. Entretanto, quando foi intimado, em atendimento à diligência encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, para apresentar todas as inconsistências verificadas no levantamento fiscal, e não por amostragem, como alegado nas razões de defesa, o autuado não apresentou tais elementos, e na última manifestação, alegou que defende a sistemática de cálculo feita com base no custo *standard* da mercadoria. Neste caso, concordo com a conclusão dos autuantes de que, apesar de apresentar alegações quanto ao livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, o defendente reconhece, expressamente, a origem das divergências dos preços. Ou seja, as divergências com os dados apresentados pela fiscalização estão relacionadas à metodologia de apuração adotada pelo autuado.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que o autuado utilizou o custo *standard* ou “custo padrão”, e em alguns meses foi apurado que o referido custo foi inferior ao custo médio de produção, calculado na forma exigida na legislação.

O defendente também alegou que, observada a legislação pertinente, ainda que se entenda por bem manter o crédito tributário lançado, o Órgão Julgador deve, ao menos, excluir a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

O autuado alegou, ainda, que a adoção do custo *standard* como base de cálculo do ICMS não traz qualquer benefício para o defendente, vez que o eventual recolhimento a menos de ICMS em um determinado Estado, em razão da subestimação da base de cálculo, importa a redução do crédito correspondente no Estado de destino e o consequente incremento do tributo a ser recolhido para a Fazenda daquela unidade da Federação.

Não acato a alegação defensiva, salientando que a legislação tributária estadual deve estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, previstos na mencionada Lei Complementar, os Estados e o contribuinte não podem deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica à situação em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

O defendente afirmou que não houve ocorrência de fato gerador do ICMS, na transferência de produtos para estabelecimento de mesma titularidade, o que é objeto de jurisprudência pacífica dos tribunais superiores brasileiros.

No caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, não acato a alegação defensiva, considerando que, com base na autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Concluo pela subsistência deste item do presente lançamento, tendo em vista que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo apurado que o estabelecimento autuado 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.

Infração 02: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, conforme demonstrativo de crédito fiscal indevido registrado no CIAP, referente a mercadorias que integram o ativo imobilizado por acessão física, apropriado na proporção de 1/48, nos meses de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2008; janeiro, fevereiro, abril e agosto de 2009. Demonstrativo às fls. 35 a 48.

O autuado alegou que dentre os itens listados há diversas mercadorias que não foram integradas ao ativo imobilizado por acessão física, sendo correta a apropriação do crédito na razão de 1/48, conforme determinação do RICMS/97. Que diversas mercadorias – senão a sua totalidade – não foram integradas ao ativo imobilizado por acessão física, bastando analisar a própria planilha elaborada pela fiscalização para que, logo se conclua que muitas delas – tais como martelo de borracha, luva malha, rolos de lã de carneiro e jogos de chave – sequer seriam passíveis de acessão física. incorporadas por acessão física. Diz que a circunstância de as mercadorias terem sido incorporadas ao ativo permanente por acessão física não foi apreciada pelos autuantes

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que, analisando os registros fiscais e contábeis do autuado, ficou comprovado o registro das mercadorias elencadas nesta infração, no ativo imobilizado. Foram classificadas mercadorias como martelo de borracha, luva de malha, rolos de lã de carneiro e jogos de ferramentas no ativo imobilizado, mesmo não guardando características de ativo fixo, por terem sido gastos em projeto e/ou reforma de instalações industriais e levadas à escrituração no ativo permanente. Disseram que o autuado transcreveu a legislação e alegou que

dentre os itens listados há diversas mercadorias que não foram integradas ao ativo imobilizado por acesso física. Dizem que o defendente não informou quais seriam esses itens listados.

Observo que a apuração do que seja material de consumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos. É preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Materiais de consumo são empregados pelo estabelecimento fora do processo produtivo. É o caso dos materiais de limpeza e gastos gerais do escritório. Consideram-se também de uso ou consumo aqueles materiais que, embora empregados ou consumidos no setor de produção, não têm vinculação direta com o produto em elaboração, não integram o produto final, como é o caso de peças de reposição e manutenção, fardamento de operários, botas, luvas, capacetes, máscaras, etc. Neste caso, embora esses bens participem do processo industrial não integram o produto final, sendo considerados materiais e uso ou consumo.

Por outro lado, os materiais adquiridos para acesso física não são passíveis de creditamento, com vedação legal expressa neste sentido, conforme estabelece o art. 29, § 2º da Lei n.º 7.014/96 e no art. 97, IV, alínea “c”, c/c o § 2º, III deste mesmo artigo do RICMS-BA/97, vigente à época. Possibilitar o direito ao crédito nas aquisições destes materiais seria afrontar a vedação legal,

Pelo que consta nos autos, foi apurado que os materiais objeto da exigência contida na infração 02 se referem a bens que embora possam estar vinculados ao processo produtivo do autuado, com base na informação prestada pelo Contribuinte e levantamento fiscal, não podem ser considerados insumos, por isso, é subsistente o imposto lançado neste item do presente Auto de Infração, sendo correta a glosa dos créditos fiscais.

Infração 03: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo de crédito fiscal indevido registrado no CIAP, referente a mercadorias utilizadas como material de uso e/ou consumo, apropriado na proporção de 1/48, nos meses de janeiro a dezembro de 2008; março, abril e agosto de 2009. Demonstrativo às fls. 49 a 61.

O autuado alegou que no demonstrativo da Fiscalização se encontram mercadorias que, de fato, são destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, sendo devido o crédito apropriado na razão de 1/48, conforme determinação do RICMS/97. Sem pretender demonstrar a natureza de cada um dos produtos autuados, porque entende que a prova incumbe à fiscalização, o defendente informa que traz aos autos, a título de exemplo, os comprovantes de destinação de alguns dos itens mais relevantes da autuação (Doc. 05, fls. 180 a 186), demonstrando que tais mercadorias de fato foram destinadas ao ativo permanente do estabelecimento.

Cita como exemplo a aquisição do produto “REPOSIÇÃO FERR. CAPA 1220.522.019”. Diz que a constatação da natureza do produto pode ser facilmente verificada através do seu código NCM. No caso, o código 84807100 diz respeito a “*moldes para moldagem de borracha, plástico, por injeção etc.*”. São máquinas que se destinam ao ativo permanente, não sendo de se supor que uma máquina de R\$ 46.723,57, destinada à moldagem de borrachas e plásticos, seja bem de uso e consumo do estabelecimento.

Informa que o mesmo se dá com relação ao produto “VALVULA DE SEGURANÇA”, adquirido pelo defendente em 28/03/08, Nota Fiscal nº 140676. Pergunta, se um produto desta natureza, com valor unitário de R\$ 3.075,00, poderia ser tratado como mercadoria destinada ao uso e consumo.

Quanto à utilização de crédito fiscal relativo às aquisições de insumos, matérias primas, produtos intermediários e embalagem, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 estabelece no § 1º do art. 93:

*“§ 1º. Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:*

*I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:*

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;*
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou*
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e*

*II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito”.*

Os autuantes informaram que as mercadorias elencadas pelo autuado às fls. 181 a 186, mesmo “a título de exemplo”, como expressou nas razões de defesa comprovam o acerto da ação fiscal. Trata-se de peças de reposição.

Observo que os critérios para utilização de crédito fiscal de insumos industriais são distintos dos critérios para utilização de créditos de bens do ativo imobilizado. Os créditos de insumos são utilizados de uma só vez, enquanto os créditos de bens do ativo são utilizados à razão de 1/48 avos ao mês. Os créditos de insumos exigem que tais insumos sejam consumidos no processo produtivo, ao passo que os créditos de bens do ativo imobilizado exigem apenas que os bens sejam empregados na atividade-fim da empresa.

Pelo que consta nos autos, especialmente o demonstrativo elaborado pelos autuantes e os documentos apresentados pelo defendente (doc 5), constato que se trata de materiais de consumo, haja vista que, conforme relatado pelos autuantes são materiais como escada, pincel marca texto, fita crepe, aparelho de jantar, encontrando-se também, peças de reposição, a exemplo de display em acrílico, válvulas, placa/módulo eletrônico dos sensores. São peças de reposição de bens do ativo, necessárias em face do desgaste de toda e qualquer peça que compõe o maquinário industrial, além de materiais de consumo, sendo esses itens definidos como de uso e consumo do estabelecimento.

No tocante às partes e peças de reposição de bem do ativo, adquiridas para substituição de partes que compõem o maquinário industrial, por se tratar de itens definidos como de uso e consumo, o direito a utilização de crédito fiscal do imposto incidente nas aquisições de tais mercadorias não está previsto na legislação em vigor à época da autuação.

Da análise efetuada a partir dos elementos constantes nos autos, chego à conclusão de que os bens em discussão são típicos materiais de consumo, sendo, portanto, ilegítimo o uso do crédito fiscal relativo à sua aquisição. Infração subsistente.

Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Demonstrativo às fls. 63 a 69.

Infração 05: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Demonstrativo às fls. 63 a 69.

As infrações 04 e 05 serão analisadas conjuntamente, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam de diferença de alíquota e crédito indevido referente a materiais considerados de uso e consumo do estabelecimento.

Quanto à caracterização das mercadorias como de uso e consumo do estabelecimento, o impugnante destacou o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia manifestado em Pareceres que citou, com a conclusão de que são insumos os produtos que vinculados diretamente à industrialização, sendo consumidos no processo produtivo ou integrados ao produto final, na condição de elementos indispensáveis ou necessários à consecução da atividade do contribuinte.

Alegou que a fiscalização se equivocou quanto à natureza das mercadorias adquiridas pelo defendente, porque tais mercadorias são empregadas diretamente na produção, sendo verdadeiros insumos da atividade. Citou como exemplo a operação indicada na linha nº 141 do “Demonstrativo de crédito fiscal indevido nas entradas de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas a uso e consumo do estabelecimento”, referente à infração de número 05. Diz que se trata de aquisição do produto “DIAMANTE PARA PERFILAR REBOLO”, cuja entrada no estabelecimento do defendente se deu em 03/09/06, conforme consta na Nota Fiscal nº 1001. Entende que a simples atenção à denominação do produto, somada a um interesse mínimo da atividade do defendente, já bastariam para que o agente fiscal constataste que a referida mercadoria é insumo, e não material de uso e consumo do seu estabelecimento.

Também citou a “PASTILHA DA SOLDADIA DE PLATINADO”, afirmando que esta mercadoria claramente se destina à produção do defendente, caracterizando-se como insumo de sua atividade, entendendo que também neste caso, não há que se cogitar da classificação do referido produto como material de uso e consumo do estabelecimento.

Como já foi comentado anteriormente, neste voto, a avaliação de que seja material de consumo ou insumo não pode ser feita exclusivamente a partir de conceitos abstratos, é preciso saber de que forma o material é empregado pelo estabelecimento. Os créditos fiscais e a diferença de alíquotas em discussão se referem a produtos que podem ter sido utilizados ou consumidos “no processo produtivo”, a exemplo de lâminas, ferramenta de injetar, pino de calibração, agulha de extração, cantoneira, rolo laminador, e dos itens citados pelo defendente.

No RICMS-BA/97, o legislador, deixando de lado a importância em se definir o que sejam “insumos” ou o que sejam “produtos intermediários”, preferiu especificar o que e em que casos dá direito ao crédito. Isso é feito no § 1º do art. 93 do RICMS/97, já reproduzido neste voto, estando previsto que, *“Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que as mercadorias adquiridas integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso”*.

Dessa forma, entende-se que essas mercadorias devem integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme o caso, salientando-se que, embora a distinção entre insumos e materiais de consumo tenha sido voltada para a questão do crédito fiscal, o mesmo raciocínio aplica-se na definição do que deva ou não sujeitar-se ao pagamento da diferença de alíquotas.

No presente caso, com base na descrição feita pela defesa e nos esclarecimentos prestados pelos autuantes, conclui que os bens objeto da glosa do crédito (infração 05) e do lançamento da diferença de alíquotas (infração 04) não são insumos da produção. Não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima. Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, sendo procedentes as infrações 04 e 05.

Infração 06: Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação, destinadas ao consumo do estabelecimento. Demonstrativo de recolhimento a menos do ICMS relativo à diferença de alíquota, nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo do estabelecimento e ao ativo imobilizado, CFOP 2551, 2556 e 2557, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Demonstrativo às fls. 70 a 72.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

O defendente alegou que o ICMS relativo à diferença de alíquota já foi devidamente recolhido, conforme demonstram os livros de apuração do ICMS que juntou aos autos (Doc. 07 – fls. 192/434).

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que no livro Registro de Apuração do ICMS foram obtidos os valores recolhidos e deduziram do montante apurado, conforme demonstrativos de fls. 70 a 72, incluído o estratificado da mídia anexada ao PAF. Dizem que o levantamento fiscal comprova o recolhimento a menos do imposto lançado no livro Registro de Apuração do ICMS referente a mercadorias oriundas de outras unidades da Federação sob o CFOP 2556 e 2557, utilizadas no estabelecimento como material de uso e/ou consumo.

Em manifestação apresentada, o defendente alegou que o autuante cometeu dois graves equívocos. Afirmou que o primeiro erro cometido pela Fiscalização consiste em reconhecer valores de ICMS quitados através de compensação com saldo credor nos seus livros de apuração. Disse que os valores considerados pela Fiscalização como recolhidos e declarados pelo autuado em seus livros são aqueles expressos na linha do livro RAICMS os quais correspondem a R\$224.714,14 e R\$113.080,72 para os anos de 2008 e 2009.

O defendente alegou que o segundo erro cometido pela fiscalização, foi em relação às diversas operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos do autuado em outros Estados, mas que, justamente por serem meras transferências, jamais poderiam figurar como fato gerador do imposto. Disse que essas operações podem facilmente ser identificadas a partir da leitura do próprio demonstrativo elaborado pela fiscalização, são todas as operações com a indicação de CFOP 2557. Afirmou que o ICMS indevidamente lançado pela fiscalização corresponde às operações de mera transferência entre estabelecimentos do defendente.

Observo que no levantamento fiscal, efetivamente, foram considerados os valores lançados no livro RAICMS, como se pode constatar no demonstrativo à fl. 70 do PAF. Quanto às transferências entre estabelecimentos do autuado em outros Estados, nessas operações interestaduais de bens do ativo imobilizado ou de material de uso ou consumo, nas entradas, o estabelecimento destinatário pagará a diferença de alíquota, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, na forma prevista na legislação de cada unidade da Federação.

Vale salientar que o legislador constituinte não disse que o imposto relativo à diferença de alíquota recai sobre vendas. Como já foi comentado neste voto, no caso de transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular, em princípio, não caracteriza uma operação e não há pagamento nem recebimento de numerário. Entretanto, no âmbito do ICMS foi estabelecida a regra de que os estabelecimentos são autônomos. A teoria da autonomia dos estabelecimentos tem por fundamento o art. 11, § 3º, II da Lei Complementar 87/96. Portanto, considerando a autonomia dos estabelecimentos, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, verifica-se a ocorrência do fato gerador do ICMS. Quanto à descrição dos fatos, verifico que foi utilizada a palavra aquisições, tendo sido empregada esta palavra no sentido amplo, compreendendo as entradas dos bens procedentes de outros Estados.

O defendente também alegou que, o máximo, poderia ter sido lançado pela fiscalização no presente PAF, caso restassem acolhidos os argumentos defensivos o valor de R\$123.379,57 e não



R\$200.131,54, conforme fora lançado pelos autuantes, e citou a compensação com o expressivo saldo credor apurado pelo defendente em todos os meses dos anos de 2008 e 2009.

Tendo em vista que foram considerados no levantamento fiscal os valores lançados no livro RAICMS, apurando-se que o autuado recolheu a menos ICMS título de diferença de alíquota, calculado a partir das mercadorias adquiridas e registradas nos seus livros fiscais sob os CFOPs 2556 e 2557, concluo pela subsistência deste item.

Quanto à compensação de possível saldo credor, como foram apurados valores não debitados nas épocas próprias, é correto exigir-se o imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, podendo ser requerida a compensação na quitação do débito, haja vista que nesta fase processual não há previsão regulamentar para efetuar tal compensação.

Infração 07: Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo de falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas. Mercadorias adquiridas como se fossem insumos, porém utilizadas como material de uso e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. Demonstrativo às fls. 73 a 84.

Os autuantes informam que são mercadorias que deram entrada no estabelecimento sob o CFOP 3101, 3102, 1101, 3556, 1910, 1949 e não integram o produto final. Tratam-se de partes, peças e material de uso e consumo do estabelecimento (álcool polivinílico, solvente para limpeza, resistências, ferro, cantoneiras, clichê Bosch, disco de corte, sabonete líquido, desengraxante etc.

O defendente alegou que uma análise mais detalhada das mercadorias adquiridas pela empresa no período autuado é capaz de revelar que as referidas mercadorias, longe de terem a sua destinação para o uso ou consumo da empresa, foram empregadas diretamente na sua produção industrial. Entende que está clara a sua natureza de insumo, sendo indispensáveis à consecução da atividade econômica do autuado cujo crédito fiscal não poderá ser glosado.

De acordo com a descrição constante no demonstrativo elaborado pelos autuantes, trata-se de aquisições de partes e peças e material de consumo. Com os referidos materiais não se enquadram nos conceitos de produtos intermediários, nem de materiais secundários, tampouco no de matéria-prima, haja vista que as referidas mercadorias não integram o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, conforme já analisado nas infrações 04 e 05, concluo que também é subsistente a exigência fiscal neste item da autuação.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0053/13-5**, lavrado contra **ROBERT BOSCH LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.204.410,66**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “a” e “f” e inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA