

**5A. I. N°** - 206891.0014/09-4  
**AUTUADO** - DANONE LTDA  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURICIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA  
SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** 21.12.09

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0373-05/09**

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. O arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal, pois os autuantes aplicaram método não previsto na legislação do ICMS do Estado da Bahia. É que apesar de terem mencionado o art. 938, § 6º e na sessão de julgamento o auditor fiscal ter levantado a previsão contida no art. 938, I, b, todos esses dispositivos são relativos ao faturamento da empresa, e devem ser aplicados nos casos de omissões de saídas de mercadorias tributadas, não servindo para serem ampliados quanto à utilização indevida de crédito fiscal. Neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 16,18% em 2004 referente a custos de manutenção, depreciação, arrendamento mercantil, const. Provisões e outros custos, obtidos na DIPJ. Auto de infração NULO. Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 30/06/2009, exige ICMS no valor de R\$ 380.475,55 em virtude de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado ingressa com defesa, fls. 174 a 201, e inicialmente afirma que as operações que realizou estavam todas amparadas pela legislação aplicável à espécie.

Preliminarmente, clama pela nulidade do auto de infração, pelo fato de a autoridade fiscal deixar de produzir qualquer elemento de prova em relação aos fatos que dão ensejo à autuação levada a termo, além de desconsiderar as planilhas apresentadas, sem qualquer fundamentação.

Afirma que o arbitramento do crédito tributário revela-se totalmente ilegal e arbitrário já que não incorreu em sonegação, bem como apresentou todos os documentos e esclarecimentos exigidos durante o deslinde da fiscalização, os quais são hábeis a comprovar a formação do custo de produção das mercadorias que ingressaram no território do Estado da Bahia.

Ressalta que apresentou as planilhas e documentos atinentes à formação do custo de produção dos anos de 2004 a 2006, oportunidade em que esclareceu e comprovou que o referido custo é formado apenas e tão somente por matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Aduz que além das planilhas, apresentou arquivo eletrônico com a planilha de custo por código de produto e mensal referente ao exercício de 2005; arquivo eletrônico com o relatório de produtos contendo os códigos com seus respectivos fatores de agrupamento; arquivo eletrônico com as planilhas de custos de produção e preços de transferências; cópias do livro de registro de entradas.

Assim, apresentou todos os documentos exigidos pela fiscalização, comprovando que o custo de produção é composto somente por matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, e que o arbitramento revela-se ilegal, pois se encontra em dissonância com os preceitos legais.

Ademais, para haver arbitramento são necessários dois requisitos: que o contribuinte haja incorrido na prática de sonegação e que não seja possível apurar-se o montante real da base de cálculo do imposto, ou seja, necessário a presença de ambos os requisitos para que se proceda ao arbitramento.

Transcreve decisões nesse sentido e afirma que, caso estivessem presente os requisitos autorizadores do arbitramento, o mesmo deveria ter sido feito com base no método previsto no inciso IV do artigo 938 do RICMS/BA.

Relata que as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa são operações correntes, pois visam atender à demanda comercial, suprimindo as necessidades de estoque do estabelecimento destinatário, em especial aqueles que não são os produtores. Assim, os estabelecimentos destinatário agregam margem de valor nas mercadorias, fazendo com que o imposto na etapa final incida sobre o valor agregado.

Ressalta que o valor praticado nas transferências não corresponde ao preço final praticado pelo estabelecimento destinatário, e que o estabelecimento remetente apura a base de cálculo do imposto, informando-a nas notas fiscais que acompanharão o transporte dos bens até o destino, possibilitando que tais notas fiscais sejam lançadas na escrituração fiscal do estabelecimento destinatário.

Requer o cancelamento do auto de infração posto que a base de cálculo adotada nas operações interestaduais, que resultaram na entrada de mercadoria no Estado da Bahia encontra-se em consonância com os ditames legais e também a relevação da penalidade imposta, nos termos do § 6º do artigo 915 e do artigo 918 do RICMS/BA, por restar patente a ausência de dolo, fraude ou simulação.

Solicita que caso as planilhas apresentadas não sejam capazes de provar a improcedência do autuação fiscal, seja feita a conversão do julgamento em diligência, com fulcro no § 3º do artigo 123 do Decreto do Estado da Bahia nº 7.629/99, e protesta pela juntada de documentos adicionais.

O autuante presta informação fiscal, fl. 290 a 337, tecendo os seguintes comentários:

Afirma que conforme disposto na CF, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Assim a lei complementar listou os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Destaca que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, para não destacar a mais e recolher aos cofres do Estado de Origem valor maior do que o devido, pois, no conjunto de operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Ressalta que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal.

Afirma que o auto de infração possui elementos suficientes para se determinar a infração e o infrator e não se configura ilegitimidade passiva, e mais, as eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do auto de infração desde que seja possível determinar o montante do débito tributário.

Diante do fato de o autuado não ter feito a inclusão nas rubricas mão-de-obra e acondicionamento de itens não previstos na LC 87/96, não restou alternativa ao fisco senão fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, mas o autuado tem que, em primeiro lugar, atender ao que está expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, posto que a CF/88 reservou para a Lei Complementar a tarefa de fixação e de definição d base de cálculo do ICMS.

Debate sobre algumas matérias e transcreve decisões do CONSEF.

Ressalta que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais.

Opina pela Procedência Total do Auto de Infração.

## VOTO

O presente auto de infração exige ICMS em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos. Diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados (em outras unidades da Federação) que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado.

Inobstante meu posicionamento, já manifestado em outras autuações, sobre a mesma matéria, ter sido pela procedência dos lançamentos fiscais, em casos de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na LC 87/96, resultando em utilização indevida de crédito fiscal, o presente caso possui uma peculiaridade que não me permite acompanhar a sua procedência.

É que os próprios autuantes, constam no Auto de Infração que a empresa foi intimada a apresentar o custo da mercadoria produzida, de sorte que os prepostos fiscais pudessem aferir a correção ou não da base de cálculo. Contudo a empresa não fez a apresentação das planilhas de custo de produção com a abertura de todos os elementos de custo de produção, e em resposta à intimação fiscal em 21 de fevereiro de 2009, fls 21 a 24, a Danone pronunciou-se, no sentido de que as intimações fossem pessoais ao representante legal, e não por e-mails (trata-se de impossibilidade legal e também operacional, como arguiu). Em relação ao custo de produção de 2004 a 2006, a empresa esclareceu que, em seu entendimento, os custos que deveriam compor o custo de produção das mercadorias (base de cálculo para o ICMS nas transferências interestaduais), foram devidamente informados.

Mas em verdade, os autuantes constataram a impossibilidade de permissão ao fisco de excluir os itens que não fazem parte da Base de Cálculo fixada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96 que define que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual é o custo da mercadoria produzida, assim entendido como o somatório dos elementos de custo de produção ali listados: MATERIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO E MÃO-DE OBRA.

Ressalte-se que o próprio autuado ao impugnar o auto de infração, declara de forma expressa que o Regulamento do ICMS do Estado de Minas gerais, é a norma aplicável para a definição da base de cálculo nas transferências, e que deve incluir na base de cálculo as rubricas DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, PROVISÃO, DEPRECIAÇÃO E OUTROS CUSTOS DE PRODUÇÃO, legislação a qual o autuado obedece na operacionalização de sua atividade.

Diante destes fatos, os autuantes relatam que não tiveram outra alternativa senão fazer o ARBITRAMENTO DA BASE D E CALCULO DO ICMS (VIDE Termo de Fiscalização afixado no Livro

RUDFTO, fls. 17/19), encontrando nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ de 2006, ano calendário de 2005, (fls. 64/65), as rubricas atinentes a MATERIA PRIMA, MATERIAL SECUNDARIO, ACONDICIONAMENTO E MÃO DE OBRA e, proporcionalmente, excluir os demais elementos de custo consignados no CUSTOS DE PRODUTOS VENDIDOS (“Ficha 4ª” desta DIPJ), com fundamento no art. 938 § 6º do RICMS-BA.

Assim no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, que entendo cabível nos casos de falta a apresentação ao fisco de documentos fiscais e contábeis, utilizaram os dados constantes da FICHA 4 A da DIP, entregue pela Autuada à RFB. Assim, sendo, com base nas DIPJ DE 2006, que engloba os custos de produção de todas as unidades industriais da DANONE, encontraram os valores correspondentes a MATÉRIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO (COMPRAS DE INSUMOS) e a MÃO-DE-OBRA (CUSTO DO PESS.APLIC.NA PRODUÇÃO + ENCARGOS SOCIAIS + ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR+ SERV.PREST.POR PF S/VINC.EMPREG. + SERV. PREST.POR PESSOA JURIDICA) e excluiram os demais elementos de custo de produção (MANUTENÇÃO; ARRENDAMENTO; ENC. DEPRECIACÃO; PROVISÕES; e OUTROS CUSTOS) que servirão de base para o estorno proporcional de ICMS em relação dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos e Termos anexos fls. 13 do PAF.

Isto posto, os autuantes encontraram o percentual de 16,18% para o exercício de 2004, que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos e Termos Anexos já citados.

Expurgaram, desta forma, as rubricas já mencionadas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO DE OBRA; nem de MATERIAL – SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO e encontraram o percentual do estorno em função do custo total. Dessa forma expurgaram as seguintes rubricas: DEPRECIACÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO e OUTROS CUSTOS.

Portanto, foi aplicado textualmente o arbitramento da base de cálculo, que encontra-se autorizado no art. 937 do RICMS, ou seja, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes, previstos nos incisos daquele dispositivo legal.

Contudo, a lei restringe os métodos de aplicação do arbitramento, que estão taxativamente especificados no art. 938, e no caso de estabelecimento industrial, no inciso IV, como segue:

**“Art. 938.** O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:

**IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:**

**a)** o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, cujos valores serão atualizados monetariamente até o último mês do período, agregando-se ao montante 20%, a título de margem de valor adicionado (MVA);

**b)** o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, adotando-se como referência a operação mais recente; ou;

**c)** qualquer um dos métodos previstos nos demais incisos deste parágrafo que possa adequar-se à situação real;”

Ora, conforme explicitado, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal, pois os autuantes aplicaram método não previsto na legislação do ICMS do Estado da Bahia. É que apesar de terem mencionado o art. 938, § 6º e na sessão de julgamento o auditor fiscal ter levantado a previsão contida no art. 938, I, b, todos esses dispositivos são relativos ao faturamento da empresa, e devem ser aplicados nos casos de omissões de saídas de mercadorias tributadas, não servindo para serem ampliados quanto à utilização indevida de crédito fiscal. O método de arbitramento para apuração de custo não está

previsto na Lei, e não poderia ser construído por uma interpretação extensiva. Deste modo, não existe método de arbitramento que permita se fazer a depuração analítica do custo de produção.

Outro ponto observado é que apesar de o procedimento adotado pelos autuantes, ser de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 16,18% em 2004, referente a custos de manutenção, depreciação, arrendamento mercantil, const. Provisões e outros custos, obtidos na DIPJ.

Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.

Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.

Outrossim, o Estado da Bahia poderia fiscalizar a empresa no Estado de São Paulo onde se encontra sua matriz, por meio do credenciamento naquele Estado.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Os artigos 938 e 939 do RICMS/BA referem-se ao arbitramento para o alcance da base de cálculo do tributo em questão, não existindo restrições quanto à sua origem (se de crédito indevido, substituição tributária, antecipação parcial ou aquele apurado mensalmente através do cotejo débito x crédito).

*“Art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*(...)*

*Art. 939. Para efeito de arbitramento da base de cálculo do ICMS, o auditor fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração, emitirá:*

*(...)*

Nesses termos, uma vez que o crédito indevido eventualmente utilizado pelo contribuinte possui natureza jurídica do tributo ICMS, dele não se distinguindo e repercutindo naquele que é lançado por homologação todo mês, não vislumbro óbices à aplicação do método para a determinação do mesmo. Não entendo que o legislador, nos mencionados artigos, desejou referir-se tão-somente ao imposto apurado mensalmente nos seus diversos regimes.

Por óbvio, a situação sob análise apenas atende aos interesses das unidades federadas mais ricas, onde estão concentradas as indústrias em sua maior parte. Tal fato, com a necessária vênia, não chancelo e concluo não poder ser chancelado por uma interpretação estanque dos artigos 937 a 939 do RICMS/97, que entende não ser aplicável o método de arbitramento no cálculo de crédito indevido, ainda que atendidos os requisitos do caput do art. 937, conforme abaixo demonstrado.

O pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo toma como fundamento o fato de não ter havido sonegação e impossibilidade de determinar a base de cálculo do tributo devido.

Todavia, na assentada de julgamento de 30/11/2009, o patrono do impugnante confessou não ter atendido diversas intimações fiscais para que apresentasse os custos detalhados, fato que resta explicitado nos autos e que, segundo sua própria acepção do que é sonegar, implicou em dificuldade aos trabalhos do Fisco; por conseguinte, em sonegação de informações.

Não excede delinear o que a Lei Federal 8.137/90, em seu art. 1º, determinou ser crime contra a ordem tributária e, por consequência lógica, sonegação fiscal.

*“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)*

*I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;*

*II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;*

*III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;*

*IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;*

*V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.*

No tocante ao segundo aspecto do caput do art. 937 (não ser possível apurar o montante da base de cálculo do imposto), percebo que o autuante, visando quantificar a base de tributação, intimou mais de uma vez o autuado para que apresentasse os custos detalhados. O contribuinte os possuía, pois informou à Receita Federal do Brasil em DIPJ. Como dito, tais intimações não foram atendidas e não restou possível a apuração da base de cálculo, justificando-se, assim, o arbitramento.

Um documento econômico-fiscal – a exemplo da DIPJ – é confissão de veracidade do que nele está consignado, e não há melhor instrumento do que a Declaração de Imposto de Renda para a determinação dos custos, tendo-se em vista a mencionada inércia do sujeito passivo em atender às intimações.

A LC 87/96 é explícita e taxativa quanto ao que deve ser utilizado como crédito nas transferências interestaduais, sendo que as distintas interpretações da mesma, perpetradas pelos Estados de São Paulo e Minas Gerais, por exemplo, contribuem para a indesejada guerra fiscal e insegurança jurídica no tráfego negocial.

Ante o exposto, rejeito o pedido de nulidade suscitado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0014/09-4**, lavrado contra **DANONE LTDA**.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de dezembro de 2009.

TOLSTOI SEARA.NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE