

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0050/08-2  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - INDUSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A. - ILPISA  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0359-05/09  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET - 12/11/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0370-12/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. 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, 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 nº 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Nula a exigência fiscal.

O lançamento de ofício foi lavrado em 15/12/2008, para exigir o ICMS no valor de R\$297.693,42, em decorrência de 1 infração, como segue:

*“Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.”*

O ilustre Relator da Decisão recorrida resume o detalhamento da infração trazido na peça vestibular dizendo

*“No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.*

*Acrescenta-se que a exigência trata de expurgo dos itens atinentes à depreciação de bens, e não de outros custos, mediante arbitramento da base de cálculo, encontrando-se*

Created with

*relativas à matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Nessa linha, os valores expurgados foram discriminados de acordo com o seu percentual no total dos custos declarados na DIPJ”*

A 5ª JJF entendeu, por unanimidade, julgar o Auto de Infração nulo em razão da falta de legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, a rigor voto abaixo transcrito, como segue:

#### **“VOTO**

*De acordo com entendimento já manifestado nesta 5ª JJF pela Dra. Teresa Cristina Dias Carvalho, entendo que o levantamento contém vício insanável, conforme será adiante demonstrado.*

*Os autuantes afirmam, no corpo do Auto de Infração, que adotaram o procedimento de “expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO, e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ. Ratificam o procedimento que adotaram, tendo em vista que a empresa não faz a abertura de sorte a poder identificar todos os produtos e elementos de custo por item e unidade constantes dos arquivos do SINTEGRA”.*

*Portanto, em virtude de não terem recebido as Planilhas de Custo de Produção, pelo contribuinte, lançaram mão do ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO; e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir os demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS com fundamento no art. 938 § 6º do RICMS-BA.*

*Assim, no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, utilizaram os dados constantes da DIPJ, entregue pelo autuado à RFB. Assim, sendo, com base nas DIPJ supracitada, 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. DEPRECIÇÃO; 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 anexados.*

*Isto posto, os autuantes encontraram o percentual de 40,555% 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 às fls. 14 e 34.*

*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: DEPRECIÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO e OUTROS CUSTOS.*

*Portanto, foi aplicado textualmente o arbitramento da base de cálculo, que se encontra autorizado no art. 937 do RICMS, 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.*

*Outrossim 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 ou quando não for possível apurar o montante real da base de cálculo, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida,*

*fiscal, pois os autuantes aplicaram método não previsto na legislação do ICMS do Estado da Bahia.*

*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 40,555%, 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 Alagoas onde se encontra sua matriz, por meio do credenciamento naquele Estado.*

*Voto pela NULIDADE do lançamento e recomendo que seja renovado o procedimento fiscal.*

Com amparo no 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, a Junta de Julgamento Fiscal recorre, de ofício, da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Regularmente intimados, autuante e autuado mantiverem-se silentes.

## VOTO

O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 5ª JFJ deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0359-05/09 que impõe sucumbência da Fazenda Pública Estadual, na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA.

A Decisão recorrida, submetida à revisão desta Câmara de Julgamento Fiscal, não merece qualquer reforma, senão vejamos.

O Auto de Infração exige ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, entretanto, esposadas as razões de decidir, os membros da 5ª JFJ, julgam nulo o Auto de Infração supracitado.

A discussão trazida aos autos pelos ilustres julgadores de 1ª Instância, inicialmente, apontam para o fato de que os autuantes procederam “expurgo, mediante arbitramento” dos itens atinentes à depreciação, manutenção, arrendamento e outros custos registrados na DIPJ, tudo em razão de não terem recebido do contribuinte as Planilhas de Custo de Produção.

A DIPJ, então, serviu como base para que os autuantes procedessem ao arbitramento da base de cálculo do imposto exigido, sob a alegação de que ali, na DIPJ, estão presentes a discriminação dos custos com matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, o que proporciona a possibilidade de exclusão dos demais elementos consignados no “custo de produtos vendidos”, tudo conforme preceitua o art. 938 § 6º do RICMS-BA.

Do trabalho realizado pelos autuantes, o percentual de 40,555%, conforme demonstrativos de fls. 14 e 34, 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 às fls. 14 e 34.

A 5ª JFJ entendeu que, com a aplicação do percentual de 40,555% 1

mensais, ficou definido o percentual do estorno em função do custo total, o que determinaria o expurgo das seguintes rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO e OUTROS CUSTOS.

Comungo do entendimento da junta quando assevera que os autuantes deixaram de atentar para o art. 938, IV, “a” e “c”, que restringe os métodos de aplicação arbitramento, em razão de o estabelecimento do contribuinte ser industrial, preferindo manter a autuação fundada no art. 937, onde reza que a fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que enquadrado em rol taxativo, conforme incisos do mesmo artigo.

Ainda a respeito do enquadramento legal da autuação, os autuantes apontam como dispositivos infringidos o art. 93, § 5º, II do RICMS/Ba, que preceitua que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação; e o art. 97, inciso VIII do RICMS/Ba, que diz que é vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente.

Ocorre que o enquadramento da infração indicado pelos autuantes, de fato, está equivocado, como bem assevera a JJF, cito: *“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”*.

Diante do exposto, resta flagrante a equivocada capitulação legal da acusação de cometimento de infração fiscal pelo contribuinte, haja vista que toda a fiscalização foi pautada no arbitramento da base de cálculo do ICMS, inclusive à revelia do fato de que o estabelecimento do contribuinte é industrial, e por via de consequência, sujeito à aplicação do art. 938, IV, “a” e “c” do RICMS/Ba, ou seja, se pertinente fosse a aplicação do arbitramento, não seria possível a aplicação do art. 937 do RICMS/Ba como delineados os contornos dados pelos elementos presentes no PAF em discussão.

Flagrante também se afigura o arbitramento da base de cálculo realizado pelo autuante, absolutamente impróprio, haja vista que a despeito do trabalho realizado, a acusação trata de utilização indevida de crédito fiscal, o que demonstra a discrepância entre a acusação e o arbitramento que encontrou o percentual de 40,555% obtido a partir da DIPJ do contribuinte e referente a custos de manutenção, depreciação, arrendamento mercantil, provisões e outros custos.

Neste particular, resta absolutamente correto o entendimento da 5ª JJF quando diz que

*“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.”*

Desse modo, entendo que o presente Auto de Infração está eivado de rigor do art. 18, II e IV, “a” do RPAF/97, representam, em última análise,

defesa por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Assim, por tudo o quanto exposto, acompanho o entendimento da 5ª JJF e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto, para manter inalterada a Decisão de 1ª Instância que julgou Nulo o presente Auto de Infração.

A rigor do Art. 21 do RPAF/97, e verificadas as possibilidades de fazê-lo à luz do Art. 173, inciso I do CTN, recomendo nova fiscalização, a salvo das falhas apontadas, para que se determine se, de fato, há algum imposto a ser exigido do contribuinte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0050/08-2**, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A – ILPISA**. Recomenda-se nova fiscalização, a salvo das falhas apontadas, à luz do previsto pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS