

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0056/08-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BUNGE ALIMENTOS S/A.  
**RECORRIDOS** - BUNGE ALIMENTOS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0368-01/09  
**ORIGEM** - IFEP - COMÉRCIO  
**INTERNET** - 30/11/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0398-12/10

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. ESTORNO FRETE CIF. NULIDADE. Provado nos autos que a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto deixa dúvidas, relativamente à origem dos dados, causando insegurança quanto ao lançamento. Modificada a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a nulidade da infração 1. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE. 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. Infração nula. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PREJUDICADO diante da declaração, de ofício, da NULIDADE da infração 1. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, bem como Recurso de Ofício lastreado no artigo 169, Inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF, impetrado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão JJF 0368-01/09 julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado contra a empresa Bunge Alimentos S/A, o qual imputava ao sujeito passivo a cobrança de ICMS no valor de R\$131.056,85, além da multa percentual de 60%, pelo cometimento das seguintes infrações:

- 1 Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, relativo ao estorno do frete CIF fatos verificados nos meses de janeiro a dezembro de 2003, com ICMS no valor de R\$71.169,59;
- 2 Utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, através de arbitramento da base de cálculo, com ICMS, no valor de R\$59.887,26, ocorrência constatada no exercício de 2003, meses de janeiro a dezembro.

A Decisão recorrida teve como base a seguinte argumentação esposada pelo relator, após rejeitar as arguições de nulidade suscitadas na defesa da empresa autuada:

*“No que concerne à infração 01, constato que os autuantes laboraram em vista que apuraram a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no artigo 169, Inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF, que estabelece que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder àquela estabelecida na unidade federada de origem.”*

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma taxativa, não admitindo qualquer outro tipo de custo.

Verifico que no levantamento fiscal o valor do frete computado no custo das mercadorias objeto de transferência foi apurado com a utilização de declarações do próprio contribuinte, tendo sido encontrado o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi objeto de estorno, conforme demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, aplicando-se a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para fins de calcular o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte (fls. 11 a 31).

Convém observar que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, inclusive, porque surge em momento posterior à formação do custo, isto é, quando o produto já está acabado. Ademais, por se tratar de transferência, não há que se falar em remetente e destinatário como pessoas jurídicas distintas.

Assim, ao computar na base de cálculo a parcela do frete CIF não prevista na Lei Complementar n. 87/96, que é respaldada na Constituição Federal, o autuado incorre na irregularidade apontada neste item da autuação, haja vista que nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, vale repetir, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Mantida a infração.

No respeitante à infração 02, verifico que o levantamento levado a efeito pelos autuantes foi realizado com a utilização do arbitramento da base de cálculo, em razão de o autuado não ter fornecido os elementos quando intimado para permitir o trabalho de auditoria.

Inicialmente, devo registrar que coaduno plenamente com o entendimento de que nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante prescreve o art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar n. 87/96, abaixo reproduzido:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

(...)

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

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

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

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

Assim, qualquer componente do custo de produção não classificado como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser computado na base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais de mercadorias, a exemplo de custos de manutenção, depreciação e constituição de provisões.

Entendo também ser plenamente aplicável o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando restar comprovado que o contribuinte incorreu na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Nesse sentido, o artigo 937, mais seus incisos e parágrafo único do RICMS/BA, assim dispõem:

Art. 937. 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 se comprove qualquer dos casos seguintes:

I - falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos;

II - omissão de lançamentos nos livros fiscais ou na escrita geral do estabelecimento;

III - lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita contábil ou na fiscal;

IV - falta de emissão de documento fiscal a que esteja obrigado o contribuinte, ou emissão em desconformidade com a operação realizada;

V - declaração, nos documentos fiscais, de valores notoriamente inferiores ao preço corrente das mercadorias;

VI - utilização irregular de sistema eletrônico de processamento máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) .

Created with



**nitroPDF professional**

download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

inclusive na condição de emissor autônomo, de que resulte redução ou omissão do imposto devido, inclusive no caso de falta de apresentação do equipamento;

VII - transporte desacompanhado dos documentos fiscais ou acompanhado de documentação inidônea;

VIII - utilização de regime especial em desobediência às normas que o regem;

IX - qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto, e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Parágrafo único. As ações e omissões descritas nos incisos II e III só autorizam o arbitramento da base de cálculo quando a escrituração fiscal ou contábil do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias, ou valor dos serviços prestados, conforme o caso.

Como se vê da leitura do dispositivo regulamentar acima transcrito, não sendo possível conhecer o montante sonegado pode ser aplicado o arbitramento da base de cálculo.

No caso em exame, conforme descrição contida no corpo do Auto de Infração foi feito o “expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ de 2004 - ano calendário de 2003-, via arbitramento – vide Termo de Fiscalização de fls.17, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência do autuado.”

Registraram ainda os autuantes que: “Diante deste fato, não restou alternativa ao Fisco senão fazer o ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais - DIPJ de 2004 (ano-calendário de 2003) as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir as demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS (“FICHA 4 A” desta DIPJ), com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS-BA, in verbis: Art. 938 - § 6º - O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.”

Da análise dos textos acima transcritos se verifica claramente que foi aplicado o arbitramento da base de cálculo do ICMS, autorizado no art. 937 do RICMS-BA, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo.

Ocorre que, conforme dito acima, a admissibilidade do arbitramento surge quando não é possível apurar o montante real do imposto devido, fato que deve ser comprovado.

Assim, por se tratar de medida extrema, não se verificando na situação fática a possibilidade caracterizadora das condições propícias ao arbitramento, ocorre ilegalidade, não podendo prosperar a autuação.

A propósito do arbitramento, a Súmula 05 da Câmara Superior deste CONSEF, que decorreu da necessidade de uniformizar e disciplinar o arbitramento da base de cálculo apresenta o seguinte texto:

“O arbitramento da base de cálculo do ICMS fundamenta-se em prova indiciária, em substituição à prova documental, através de processo regular, nos termos da legislação aplicável.

O Código Tributário Nacional, ao cuidar do lançamento tributário, prevê, no art. 148, a possibilidade de aplicação do arbitramento administrativo, pela autoridade lançadora, mediante processo regular, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado.

O art. 22 da Lei n.º 7.014/96, em consonância com o CTN e a Lei Complementar n.º 87/96, estabelece quando e como deve ser feito o arbitramento. Os requisitos a serem observados para o arbitramento e os métodos a serem seguidos pelo fisco estão contidos nos arts. 937 e 938 do RICMS/97.

Dentre os fatos motivadores do arbitramento, cumpre destacar a) a falta de exibição, ao fisco, dos documentos necessários à comprovação dos registros fiscais e contábeis, a falta de apresentação de livros fiscais ou contábeis, ou a sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, b) omissões de registros e c) registros fictícios ou inexatos. Os fatos citados nas letras “b” e “c”, de acordo com o parágrafo único do art. 937 do RICMS/97, somente autorizam o arbitramento quando a escrituração do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias.

Em síntese, a jurisprudência consubstanciada nas decisões reiteradas deste Conselho é no sentido de que o arbitramento constitui um procedimento excepcional, somente sendo legítimo para determinação da base de cálculo do ICMS quando o contribuinte não mantiver escrituração ou quando esta não for apresentada durante o processo de auditoria ou contiver erros, vícios ou deficiências. A autoridade lançadora somente poderá empregar o arbitramento após esgotados todos os meios de apurar o montante da base de cálculo pelos roteiros normais de auditoria.

Assim, em existindo os livros e documentos que permitam a utilização de out. sem prova da impossibilidade de se apurar o montante real do imposto deviu do regime do arbitramento para a apuração da base de cálculo do imposto.”

Conforme o texto acima transcrito, o arbitramento da base de cálculo se apresenta como medida excepcional somente sendo legítimo para determinação da base de cálculo do ICMS quando o contribuinte não mantiver escrituração ou quando esta não for apresentada durante o processo de auditoria ou contiver erros, vícios ou deficiências. A autoridade lançadora somente poderá empregar o arbitramento após esgotados todos os meios de apurar o montante da base de cálculo pelos roteiros normais de auditoria.

No caso em exame, não restou comprovado que o contribuinte não dispunha de escrituração ou que esta continha erros, vícios ou deficiências, que impossibilitassem o exercício regular da função fiscalizadora. Também não há registro de que tenham sido esgotados todos os meios de apurar o montante pelos roteiros normais de auditoria. Ou seja, foi adotada a medida extrema do arbitramento da base de cálculo sem a necessária comprovação da impossibilidade de apuração por outros meios.

Ademais, considerando a existência de protocolo de cooperação mútua, o Fisco da Bahia poderia solicitar autorização junto ao Fisco do Estado de Santa Catarina, no intuito de fiscalizar a empresa no seu estabelecimento matriz e apurar o imposto devido.

Nessa situação, caso o contribuinte não apresentasse os seus livros fiscais e contábeis devidamente escriturados, assim como os documentos exigidos através de intimação, dificultando ou impossibilitando a apuração do imposto efetivamente devido, restaria comprovada a indispensabilidade do arbitramento da base de cálculo do ICMS.

Diante do exposto, considero nulo o lançamento referente à infração 02, por ter sido utilizado o arbitramento da base de cálculo, sem que antes restasse demonstrada a impossibilidade de apuração do montante devido, pelos roteiros normais de auditoria, em flagrante ofensa ao princípio da legalidade.

Recomendo a autoridade competente a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, conforme o artigo 21 do RPAF/99.

Quanto ao caráter confiscatório da multa suscitado pelo autuado, cumpre registrar que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, conforme determinação contida no art. 167 do RPAF/BA, cabendo apenas consignar que esta tem previsão no art. 42, da Lei n. 7.014/96.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

Tendo em vista a sucumbência da Fazenda Pública, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão, ao passo que o sujeito passivo, inconformado com a mesma, que considerou procedente o item 1 da autuação, e anulou o item 2, interpôs Recurso Voluntário (fls. 251 a 270), no qual, preliminarmente, argui a decadência do lançamento, tendo em vista o período de apuração do imposto, (dezembro de 2008), e o da ocorrência dos fatos geradores (a partir do mês de janeiro de 2003), entendendo que a questão decadencial e sua contagem de prazos encontra-se nos artigos 150 § 4º e 173, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN), e que, no caso presente, o julgador, equivocadamente aplicou a regra do artigo 173, inciso I, mencionando entendimento doutrinário e jurisprudencial, além do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, razão pela qual os créditos não podem mais ser alcançados para cobrança pelo Fisco, necessitando, pois, a decretação da decadência.

No mérito, entende que a Decisão falhou em não efetuar a melhor análise e interpretação dos dispositivos legais e regulamentares, razão que entende determinante para a sua reforma.

Aduz que o recorrente prestou todas as informações necessárias ao fisco, e que não poderiam os autuantes partir para a “presunção de que o frete CIF encontra-se incluído no preço de transferência, até por que a observação na nota fiscal não afirma isso, mas que o frete foi pago pelo remetente, e que o preço de custo de transferência, conforme os termos do artigo 13, § 4º da Lei Complementar 87/96, notadamente porque o critério contábil adotado é o da absorção”.

Após citar entendimento doutrinário, debruça-se sobre os artigos 146 e 150 da Constituição Federal, segundo os quais prestigiam o princípio da estrita legalidade, entendendo, em conclusão, que o Fisco não poderia interpretar os dados da maneira com que o fez, transcrevendo, também, agora já a respeito do caráter confiscatório da multa, Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), na qual o Ministro Marco Aurélio manifesta-se sobre a questão, bem como o Tribunal Administrativo Tributário do Rio Grande do Sul.<sup>1</sup>

Finaliza, pelo acolhimento da preliminar arguida e, no mérito, parcialmente acordado, cancelando a infração 2, em nome da justiça.

Parecer opinativo da Procuradoria Geral do Estado, através da Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), após rechaçar a preliminar de decadência suscitada, e afirmar que a assertiva do sujeito passivo encontra-se destituída de qualquer lógica jurídica, posiciona-se pela manutenção da Decisão prolatada na Primeira Instância, e o Não Provimento do Recurso Voluntário interposto (fls. 277 a 283).

Na assentada do julgamento, a representante da PGE/PROFIS, nesta CJF, solicitou que seu Parecer fosse retificado, diante, não somente da nova orientação desse órgão relativa à decadência, a qual é posterior ao seu Parecer, bem como no tocante ao mérito, frente ao arbitramento realizado quanto à infração 1, sem a indicação nem justificativa para tal procedimento.

## VOTO

Temos dois Recursos a apreciar: o Recurso de Ofício, interposto no artigo 169, Inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, e o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, inconformado com a Decisão de primeiro grau.

Apreciamos, inicialmente o Recurso de Ofício. Analisando-se o mérito do lançamento, verifico que a matéria objeto do Recurso à Decisão do Auto de Infração não é nova, já tendo sido apreciada anteriormente por este Conselho, inúmeras vezes, sendo o entendimento sobre o assunto devidamente pacificado.

A Decisão emanada da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal considerou procedente a infração 1, e nula a infração 2. Quanto a esta última, objeto do Recurso apresentado reparo algum merece a Decisão recorrida. O Auto de Infração lastreou-se na aplicação incorreta do disposto no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, o qual determina de forma explícita a formação da base de cálculo para operações de transferências interestaduais entre o estabelecimento industrial e suas filiais, hipótese presente no caso ora em exame, a qual determina que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Os autuantes, em que pese a qualidade do trabalho e a forma didática empregada, no momento da determinação da base de cálculo para apuração do imposto, eventualmente devido pela empresa, tomaram por base a DIPJ da empresa Bunge Alimentos S/A, a qual engloba todos os estabelecimentos existentes e pertencentes ao grupo. Esta Decisão foi adotada para fins de arbitramento de base de cálculo, vez que atestaram não possuir elementos suficientes para a real determinação do valor a ser submetido à tributação para a determinação do “quantum” devido.

O arbitramento da base de cálculo se reveste de caráter excepcional, sendo utilizado em situações extremas, diante de uma impossibilidade real de apuração da base de cálculo para apuração do imposto, sendo inclusive, objeto de súmula deste Conselho, a qual possui a seguinte redação: “*ICMS. Nulidade do procedimento. Arbitramento. Falta de comprovação da impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo. Não comprovada a impossibilidade de apuração da base de cálculo para cálculo do imposto, inexiste motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo para cálculo do imposto, ensejando a nulidade do processo*”.

Segundo Maria Helena Diniz (Compêndio de Introdução à ciência do direito, 1997, páginas 294 e 295), a importância normativa da jurisprudência é a criação das súmulas que se revestem no enunciado que se resume uma tendência sobre determinada matéria, decidida contínua e reiteradamente pelo tribunal, constitui uma forma de expressão jurídica, por dar certeza a certa maneira de decidir.

Ou seja: o arbitramento se constitui em ficção de natureza legal, visando na impossibilidade de apuração do valor tributável real, ser a forma que se aproxime dos métodos estabelecidos na legislação. Sua previsão legal está contida no Código Tributário Nacional (CTN), submetido à condição de

*mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”.*

A legislação estadual, especialmente a Lei nº. 7.014/96, em seu artigo 22, não só autoriza a realização de arbitramento, quando o cálculo do tributo tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, caso em que a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial, como igualmente, indica a metodologia a ser aplicada quando de sua realização, diante de cada situação verificada.

Já norma legal hierarquicamente inferior, como o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97 contempla, em seu artigo 937 que, quando o cálculo do tributo tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial, numa redação semelhante à da Lei nº. 7.014/96, e não poderia ser diferente. O mesmo dispositivo legal impõe, ainda, como requisito para a sua realização a falta de apresentação ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos, bem como, dentre outras hipóteses nele elencadas, qualquer outro caso em que se comprove a sonegação do imposto, e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Legítima, é, pois, a possibilidade de realização do arbitramento da base de cálculo. Porém, ao exercer esta prerrogativa, os autuantes cometem o fatal erro de tomar como referencial para o trabalho, os dados constantes da declaração de imposto de renda da pessoa jurídica da empresa autuada, ou seja, dados que englobam todos os estabelecimentos do grupo, não somente o estabelecimento auditado, mas, também os demais que compõem a empresa em todo o país.

Tal metodologia traz algumas distorções, porém, apenas ela não possibilitaria a nulidade decretada pelo julgador de primeiro grau: todavia, os autuantes dispunham dos livros e documentos fiscais do estabelecimento, donde poderiam extrair os dados necessários para a realização de seu trabalho, entretanto, como observou tal julgador, não há qualquer comprovação no corpo do Auto de Infração que leve à conclusão de que o sujeito passivo não possuísse escrituração fiscal e/ou contábil, ou se possuísse, ou que esta contivesse erros ou vícios de tamanha monta que tornassem intransponível a realização dos trabalhos de auditoria. Nem se verifica, igualmente, observação que concerne à impossibilidade total de apuração do valor real da base de cálculo através de outros roteiros de auditoria, donde se conclui que o arbitramento foi feito sem a prova de que foram esgotados todos os meios de apuração do imposto em seu valor real.

Dessa forma, os valores tomados como parâmetros para apuração da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, se apresentam frágeis, e sem sustentabilidade, ou consistência, o que torna, à luz do disposto do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), em seu artigo 18, tal lançamento nulo, da forma como considerado na Decisão ora apreciada, até porque, do exame realizado nos dados apresentados pelos autuantes, verifiquei que foram computadas operações de transferências, não só de estabelecimentos industriais, como, igualmente, de estabelecimentos atacadistas, que se submetem a formas diversas de cálculo da base de cálculo.

Diante da certeza do acerto do julgamento da infração recorrida, m:  
instância.

Quanto ao Recurso Voluntário, apesar de suscitadas preliminares

decadencial e ao efeito confiscatório da multa, me eximo de apreciar tais fatos, por entender existir matéria superveniente que prejudica a apreciação das mesmas, a exemplo da ausência da informação no processo dos critérios que nortearam a aplicação dos valores a título de frete CIF que foram estornados, e que compõem a infração 1, que vem a ser a utilização indevida de crédito fiscal, pela inclusão de valores do frete CIF, em operações de transferência interestaduais.

Valho-me dos argumentos já espostos anteriormente quanto a validade e possibilidade legal da realização de arbitramento de base de cálculo, atendidas as disposições e normas legais. Todavia, muito embora entenda que cabe razão aos autuantes em considerarem imprópria tal inclusão na base de cálculo, alinhando-me aos motivos discorridos pelos mesmos para a glosa de tais créditos, discordo quando realizaram arbitramento da base de cálculo, sem justificativa, ou embasamento para tal, à vista das planilhas e informações constantes do disco de dados apensado ao processo. Nele, verifico que as planilhas constam valores de R\$0,04 e R\$0,05 por kilograma de mercadoria transferida, sem que haja qualquer explicação quanto ao método utilizado para se chegar aos valores indicados, ou mesmo a razão e motivo por considerarem os menores valores apurados, o que, no meu entendimento, se afigura como elemento que, igualmente, se caracteriza como arbitramento da base de cálculo, como também, se configura em situação de insegurança jurídica, além de cerceamento de defesa, condições elencadas no artigo 18 do RPAF/99 como elementos que impõem a decretação de nulidade do feito, com base, inclusive nos princípios da legalidade, da segurança jurídica e ampla defesa.

O princípio da legalidade, que é a expressão maior do Estado Democrático de Direito, traz a garantia de que a sociedade não está presa às vontades ou interesses particulares e/ou pessoais, daquele que governa, sendo os seus efeitos e importância bastante visíveis no ordenamento jurídico, bem como na vida social.

O Devido Processo Legal e a Reserva Legal são os seus mais importantes desdobramentos, sendo que na Administração Pública se percebe a importância deste princípio, vez que, é aí que o Estado se faz sentir mais diretamente junto aos cidadãos.

Trata-se do princípio maior do nosso sistema legal, que tem vários princípios norteadores, os quais atingem tanto a aplicação do Direito como a sua elaboração, estando a sua matriz na Constituição Federal, no inciso II do artigo 5º, dispondo que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, de modo a impedir que toda e qualquer divergência, os conflitos, as lides se resolvam pelo primado da força, mas pelo império da lei, entendida como a expressão do direito, emanada sob a forma escrita, de autoridade competente surgida após tramitar por processos previamente traçados pelo Direito, prescrevendo condutas estabelecidas como justas e desejadas, dotada ainda de sanção jurídica da imperatividade, do comando determinante da lei.

O princípio da legalidade representa uma garantia para os administrados, pois, qualquer ato da Administração Pública somente terá validade se respaldado em lei, em sua acepção ampla. Representa um limite para a atuação do Estado, visando à proteção do administrado em relação ao abuso de poder. No Direito Público, aqui englobado o direito tributário, existe uma relação de subordinação perante a lei, ou seja, só se pode fazer o que a lei expressamente autorizar ou determinar, e neste caso, temos o enunciado do artigo 150, Inciso I da Carta Maior, que estabeleceu a observância obrigatória a esse mesmo princípio. Aqui, diz que, somente poderá ser cobrado ou majorado tributo através de lei.

Roque Antônio Carraza, enuncia em sua obra Princípios constitucionais tributários. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998, que “*o princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei*”.

Já o princípio da segurança jurídica possui conexão direta com os determinados princípios que dão funcionalidade ao ordenar como, a irretroatividade da lei, o devido processo legal, o direito ad

Acerca dos elementos que dão efetividade ao princípio, temos que a segurança jurídica é assegurada pelos princípios seguintes: irretroatividade da lei, coisa julgada, respeito aos direitos adquiridos e ao ato jurídico perfeito, outorga de ampla defesa e contraditório aos acusados em geral, ficção do conhecimento obrigatório da lei, prévia lei para a configuração de condutas incorretas e transgressões e cominação de penas, declarações de direitos e garantias individuais, justiça social, devido processo legal, vedação de julgamentos parciais, etc.

Podemos então concluir que o princípio da segurança jurídica possui dependência com direitos e garantias fundamentais da nossa Carta Magna, sendo estas os institutos que lhe darão maior efetividade.

Quanto ao direito de ampla defesa, a Constituição Federal o coloca em seu inciso LV, artigo 5º, ao enunciar que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com meios e Recursos a ela inerentes.

Defesa ampla é a mais abrangente e ampla possível. Não pode haver cerceamento infundado, sob pena de nulidade do processo. Logo, impõe à autoridade o dever de fiel observância das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo. A Ampla Defesa abre espaço para que o litigante exerça, sem qualquer restrição, seu direito de, não somente conhecer o teor da acusação que é imputada, mas, igualmente, poder a ela contrapor-se.

Neste raciocínio, a norma legal é de fundamental importância, e a segurança jurídica fundamental para nortear os atos no campo do direito.

Ao adotarem os critérios para a exclusão da base de cálculo das operações das parcelas relativas ao crédito do transporte CIF, que, repito, é inadmissível em se falando de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, entendo que deveriam da mesma forma e didaticismo com que agiram ao curso do processo, detalhar a metodologia para a obtenção dos valores estornados, bem como a argumentação relativa ao arbitramento realizado, inclusive dos elementos que levaram a tal prática, além da falta de comprovação, diante dos elementos trazidos ao processo de que o frete CIF faz parte da base de cálculo de cada nota fiscal. Ao não agirem dessa maneira, contaminaram o Auto de Infração com a nulidade prevista no artigo 18 do RPAF/99, razão pela qual, com base no artigo 20 de tal diploma legal, entendo que, de ofício, cabe a este Conselho de Fazenda declará-la.

Dessa forma, entendo que neste aspecto, deve ser reformada a Decisão emanada do primeiro grau, com a decretação, de ofício, da nulidade do item 1 da autuação, o que torna prejudicada a apreciação do Recurso Voluntário apresentado pela empresa autuada.

Assim, pelos motivos expostos, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício no que tange a infração 2.

## 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 considerar **PREJUDICADO** o Recurso Voluntário relativamente ao Auto de Infração nº **206891.005/08-0**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo os autos ser encaminhados ao órgão competente para adoção das providências necessárias.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉR

Created with

 nitroPDF® professional  
download the free trial online at [nitropdf.com/professional](http://nitropdf.com/professional)

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SEI