

A. I. Nº - 206891.0028/09-5  
AUTUADO - SADIA S.A.  
AUTUANTES - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO  
JORGE, MARCOS ANTONIO DA S.CARNEIRO e PAULO CESAR DA S. BRITO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET 08.10.2010

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0267-05/10**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias, e não o custo de produção. Infração subsistente. Afastadas as preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/2009, exige ICMS no valor histórico de R\$3.479.875,29, em razão da seguinte irregularidade: “*Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS, no exercício de 2005, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federativa de origem, superior a estabelecida lei complementar, convênios ou protocolos. - Valor histórico: R\$3.479.875,29; percentual de multa aplicada: 60%*”.

O contribuinte impugnou a autuação, por meio de advogado devidamente habilitado, fls. 128/162 pelas razões de fato e de direito a seguir:

Alegou que as razões despendidas pela autoridade fiscal não podem prosperar, pois segundo os mesmos fiscais, na base de cálculo deveria ser considerado o valor da entrada mais recente da mercadoria que seria igual ao custo da mercadoria produzida, objeto da transferencia da fábrica para o estabelecimento filial. Os gastos com despesas administrativas, frete e entre os outros custos, também deveriam ser expurgados na determinação da base de cálculo, o que implica posterior estorno do crédito.

Em preliminar, suscita decadência, como nulidade parcial dos débitos apurados no procedimento adotado pela fiscalização. Em seguida informou o período que abrange o Auto de Infração (2005) e que foi cientificado da lavratura em 12/03/2010.

Disse que o lançamento do ICMS é um tributo sujeito a homologação, sendo que a legislação atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipação dos pagamentos antes do prévio exame da autoridade administrativa tributária, sob o comando do art. 150, § 4º, do CTN.

Para que seja acolhida a decadência, diz que a SEFAZ só tem o direito de constituir o crédito no prazo de 05 (cinco) anos ou “**60 (sessenta) meses a contar da ocorrência do fato gerador do tributo**”, o que expira após esse tempo. Também se sabe que a ocorrência do fato gerador é mensal segundo o dispositivo citado, assim, os créditos tributários do período de 01/01 a 12/03 de 2005, já estão alcançados pela decadência, na medida que não houve a formalidade regular do procedimento do suposto crédito tributário em tempo oportuno.

Ressaltou que, no caso em tela, não se está diante do não pagamento de ICMS, por causa do aproveitamento indevido e que o imposto que considerava devido, dentro do prazo legal, sendo

ACÓRDÃO JJF N° 0267-05/10

fato conhecido do FISCO. Citou a jurisprudência do TJ/BA, que trilha o entendimento do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, e entende indevida a exigência entre os meses de jan/05 a mar/05 (01/01 a 12/03).

Suscita novamente a preliminar de nulidade do Auto de Infração quanto ao erro na capituração – ausência de discriminação dos custos que devem ser expurgados na base de cálculo – o qual os fiscais autuantes disseram que o autuado teria violado o comando do dispositivo instituído no art. 56, V, “a” e, mas que essa regra só tem aplicação nas operações iniciadas no território baiano, o que não alcança as operações iniciadas fora da Bahia.

Quanto à apuração da base de cálculo utilizadas nas operações de transferências interestaduais, assevera que não afrontou ou infringiu o dispositivo citado, pois alegou que foi um problema de interpretação das normas jurídicas, por parte da fiscalização acerca da Lei Complementar nº 87/96, sendo assim o lançamento é totalmente improcedente, já que o argumento de que houve erro nas operações interestaduais praticadas “não conseguiram capitar o ocorrido na legislação estadual” e que aplicaram por analogia dispositivos legais, o que é expressamente vedado pelo art. 108, § 1º do CTN.

Informou que essas operações de transferências, questionadas pela autoridade fiscal, foram iniciadas em outros Estados da Federação, sendo que o ICMS foi destacado e recolhido pelo Estado do estabelecimento remetente e mencionado o valor creditado na escrituração fiscal, nos estabelecimentos destinatários (unidade Federativa da Bahia), assim, se verifica que a norma é para as operações de saída e não para a de entradas de mercadorias. Ressaltou que o transscrito e tido como infringido, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, prevê que a “base do cálculo do ICMS é o valor da entrada mais recente da mercadoria” que estabelece na saída da mercadoria para outra unidade da Federação.

Assim, a divergência entre a situação fática e a lei estadual baiana é a saída de mercadorias com o valor da entrada mais recente, relacionado com a entrada das mercadorias, sendo entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, incisos I e II).

Citou o art. 142, do CTN, bem como lições de Celso Ribeiro Bastos, em que alerta que o ato administrativo reveste-se, de formalidades específicas, que devem ser atendidas sob pena de nulidade. Contém natureza declaratória como entendem em seu fundamentos Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro, Estevão Horvath e Alberto Xavier, o que requer prova segura da ocorrência dos fatos vinculadas no art. 142 do CTN e que a fiscalização tem que se revestir de elementos de liquidez e certeza para a constituição do crédito. Assim, em caso de dúvida sobre a exatidão do fato gerador em que se baseou o lançamento, a exigência não prospera, por força do art. 112 do CTN. Aduz que houve infringência do art. 142 do CTN, aos princípios de reserva legal e da segurança jurídica previstos pelos arts. 5º, II e 150, I, da CF.

Observou que o Auto de Infração está amparado em dispositivos de ICMS/BA equivocados, pois macula de vício insanável e leva à nulidade da autuação, porque é mencionada a violação do art. 56, V, “a” ao invés do art. 56, V, “b” do RICMS/BA, ou seja, a alínea: “a” (mercadorias adquiridas de terceiros) e a “b” (produção adquirida diretamente da indústria ou por centro de distribuição).

Rebate que não cabe ao impugnante dizer quais custos devem ser integrados na base de cálculo, no caso de transferências, pois tem que estar expressamente consignado no bojo do lançamento, o que não ocorreu, sendo a autuação nula por prejudicar a defesa na elaboração de sua contestação. Quanto ao direito da formação do preço da transferência percebe que, na análise do diploma legal tida como infringida (LC 87/96 e Lei nº 7.014/96), ambas determinam que a composição da base de cálculo do ICMS, para fins de transferência de mercadorias, será a soma do custo da matéria-prima, computando os custos para obtenção das mercadorias, o que justifica os preços de transferências entre unidades situadas em Estados diferentes ~~pois se observa que o~~ procedimento do autuado está devidamente fixado nos parâmetros estadual baiana.

Alega que a acusação de ter transferido mercadorias de suas unidades de outros Estados de Federação para unidade industrial (Estado Bahia), por valores de transferência superiores ao valor de entrada mais recente da mercadoria, o que neste, caso, seria igual ao custo de produção, o que estaria em desacordo com os arts. 56, V, “a”, do RICMS/BA, 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/96 e 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Verificou a fragilidade do lançamento fiscal, pois a melhor interpretação da norma estadual é que se deve somar o “custo da matéria-prima”, computando os custos para sua obtenção, o que justifica os preços nas operações de transferências entre unidades diversas, inclusive os produtos perecíveis, pois todos os produtos fabricados e comercializados, têm um rígido controle, por parte das autoridades sanitárias de saúde, tanto antes, durante ou após o processo produtivo de industrialização, inclusive no transporte e no armazenamento em locais apropriados, o que envolve um sistema totalmente diferenciado dos demais processos produtivos, e é por isso que o sistema gerencial de custo difere dos demais.

Ressaltou, que não se apropriou de ICMS a mais do que o permitido pela legislação, e que o agente fiscal desconsiderou o caso da mercadoria produzida, em relação aos gastos com frete, depreciação, manutenção e outros gastos fixos que fazem parte do custo da matéria-prima.

Citou as fases do processo produtivo: na produção de rações, na criação e engorda, no abate e refrigeração dos animais e na industrialização de carnes. Após esse sistema produtivo os produtos industrializados são encaminhados para unidades fabris, para serem comercializados, ou para outras unidades e filiais da empresa autuada, que são caracterizadas como centro de distribuição, e passa a ser então comercializados. Todas estas fases são distintas e, ao final de cada uma, são produzidos produtos acabados.

Assim, a composição da base de cálculo do ICMS se baseará nas transferências a outros estados, na composição do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento dos produtos, pois com isso se verá que o processo produtivo do impugnante é complexo, por ser de produtos perecíveis, que requer certos cuidados que levará consigo custos de sua produção, “*inclusive os gatos com frete, depreciação, manutenção, e outros gatos fixos*”. Com isso não há de se falar de excesso no valor da base de cálculo das transferências das unidades situadas em outros Estados Federativos, visto que os valores citados são somados ao custo da matéria-prima, do qual fazem parte.

Quanto ao conceito de custo da produção, sustenta que não é próprio do ICMS, e sim, do Imposto de Renda, que descreve cada um dos componentes que formam o referido custo, pois de acordo com o imposto de renda (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Dec. Nº 3000/99), os custos da produção na aquisição de matérias-primas são: “material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos”.

Traz a interpretação técnica do RIR/08, feita pelo FIPECAFI (Centro de Pesquisa e Estudos nas Áreas Contábeis e Financeira da Universidade de São Paulo), com intuito de sustentar a sua impugnação, quanto aos gastos para obtenção da matéria-prima e que se constata nas citações do Manual de Normas e Práticas Contábeis no Brasil (elaborado pelo Artur Andersen consultor independente e pela FIPECAFI – 2ª Ed., Editora Atlas – SP – 1994).

Cita, também, quanto ao custo de produção, Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON, o que enquadra: “*os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado; em relação aos bens de estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gatos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível*”.

Diz que é proibido a distorção dos conceitos de direito privado, (art. 110 do CTN), pelos entes tributantes, e que o custo de produção é um desses conceitos que o faz a sua argumentação com base art. 13, § 4º, II, da LC n 87/96, ei pode ser taxativo, pois, assim, estariam diante da contradição de du

partir desses conceitos, contidos nestas regras citadas anteriormente, conclui-se que o custo de produção dado na lei nacional do ICMS não é taxativo, mas sim exemplificativo. Baseado nessas conclusões, cita Decisão Normativa CAT nº 05/05 de São Paulo, como também nesse sentido cita o art. 43 do RICMS/MG. Por sua vez o Órgão consultivo de Minas Gerais, em resposta a consulta pelo contribuinte se manifesta através da Consulta nº 028/2007, corroborando o entendimento do Estado de São Paulo.

Desta forma, de acordo com o parágrafo acima o preço de transferência, como também, os seus custos e gastos são, de fato, componentes do valor da mercadoria que se transferiu. Citou tabela detalhada da composição de todos os custos de produção de margarina, fabricada pelo impugnante.

Alegou que os arts. 146, III, “a” e 155, XII, da CF/88, “não autorizam os Estados a legislar sobre normas contábeis, por ser essa uma matéria de competência exclusiva da União Federal”, razão esta que, no caso em análise, devem ser seguidas e obedecidas as normas do RIR, citada na defesa. Diante disto, o fisco estadual não tem permissão constitucional para tratar das normas contábeis.

Quanto ao ICMS indevido nas operações que foram objeto da autuação fiscal, não merece prosperar, sob pena de afrontar a sujeição passiva do ICMS, pois só é devido para o Estado na saída da mercadoria, e não diz respeito ao Estado da Bahia.

Suscita o caráter abusivo e a natureza confiscatória da multa aplicada – princípio da boa-fé, diz que a fiscalização emitiu uma multa abusiva de 60%, de acordo com o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e pede para considerar o art. 3º do CTN, “que estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sansão por ato ilícito”, com isso não se pode punir e nem pode ser utilizada como instrumento de arrecadação, e que estas multas são tão elevadas a ponto de implicar em verdadeiro confisco. Cita a apreciação do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade da Lei nº 8.846/94, para dar sentido à sua tese defensiva.

Diz que não há, sequer, fato ilícito para se cobrar uma multa tão abusiva, portanto, deve ser cancelada ou no mínimo reduzida a patamares razoáveis sem revestir o caráter confiscatório. Lembrou o art. 163 do Decreto nº 7.629/99, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e pede que seja intimada, com antecedência, para realizar sustentação oral, como também, requer a realização de diligência, para que o fisco identifique os custos de produção.

Os autuantes, em sua informação fiscal de fls. 172/184, de início, registraram e ressaltaram que não foram contestados os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos ao PAF.

Quanto à preliminar de decadência suscitada pelo autuado, citam a Lei nº 3.956/81 – COTEB e diz que é pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Dizem que não procede a alegação quanto ao erro na capitulação, ausência na discriminação dos custos que deveriam ser expurgados, pois consta expressamente, no Auto de Infração, esta questão, e ressaltam que foi considerado o valor da entrada mais recente do custo da mercadoria produzida e que foi inserido na base de cálculo das transferências, valores excedentes, que foram objeto do estorno, a exemplo frete (CIF), mencionado na própria nota fiscal de transferência.

Quanto ao mérito, em relação à formação do preço de transferência e do conceito de custo de produção, está registrado no corpo do Auto de Infração como foi formada a base de cálculo, assim, os elementos formadores do custo de produção foram considerados, para se encontrar o valor da entrada mais recente, incluindo a depreciação, energia, gastos gerais de fabricação e outros custos, sendo apenas expurgados os elementos que foram inseridos na base de cálculo constante da nota fiscal de transferência que não dizem respeito ao custo total de produção, exemplo do frete CIF.

Informam, no diz respeito ao estorno de um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight), que se verifica quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board), que é o custo de envio, e, portanto, neste caso, este montante não é embutido no orçamento

Constataram a ocorrência de operações de entradas de mercadorias industrializadas, em transferência interestadual, inserida a parcela do frete denominado “frete CIF”, quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), o que o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.

Entendem restar evidente que o procedimento adotado pelo autuado não tem amparo legal e, desta forma, não é o mais adequado, tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção e, com isso pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo, nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Citam o pensamento de Leone e Leone (LEONE, George Sebastião Guerra e LEONE, Rodrigo José Guerra. Dicionário de Custos. São Paulo : Atlas, 2004, p. 126) que expressa “*despesas de vendas são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc.*”

Dizem que a parcela do frete, nas operações subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida), é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção, nem tampouco com o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Sustentam que a Ciência Contábil, asseverada pelo Profº Creso Cotrim, entende como despesa “...*todos os gastos incorrido pelas organizações tendo-se por objetivo a obtenção de receitas. As despesas são contas de período e em assim sendo não compõem o custo da produção (tanto as despesas variáveis como as fixas).*”, esclarece que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do “remetente - vendedor” e do “destinatário -comprador” (pessoas jurídicas distintas) e, que o palmar da operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional, e nunca como custo de produção, nem tampouco pode ser adicionada ao valor da entrada mais recente e, por esta razão, essa parcela também deve ser desconsiderada na formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Demonstrada a cristalina e irrefragável impossibilidade da empresa considerar uma despesa operacional (frete - CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de custo de produção ou do “VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA”.

Em relação à alegação de violação do “**princípio da não-cumulatividade e da vedação ao crédito**” e “**do caráter abusivo e natureza confiscatória da multa aplicada – princípio da boa-fé**”, o autuado deveria ter atentado para o disposto na LC, com relação à correta forma de composição da base de cálculo do ICMS, de sorte que uma unidade da Federação não fosse beneficiada, o que ocorreu no presente caso, em detrimento do Estado da Bahia.

Ressaltaram que o valor pago a mais, na unidade da Federação de origem, pode ser objeto de pedido de repetição do indébito, fugindo, assim, de pagamento em duplicidade. No entanto, o autuado tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito, expressamente, na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, conforme descrito nesta informação fiscal (art. 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, II, “a”, ambos da CF/88).

Finalizaram dizendo que a questão debatida consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. E, ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, o que ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias previstas que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS

inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Pontuaram que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e, consequentemente, não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário), suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembraram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Conforme lição de Aliomar Baleeiro, “*exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias industrializadas*”

Citam palavras do ministro Gilmar Mendes, atual presente do STF, em que é “vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96”.

Demonstraram, ao trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: “*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de produtos industrializados em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.*”

Ao concluir a sua informação fiscal, os autuantes dizem que ficou patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal) e que os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada LC, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior. Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 nos conduz, inequivocadamente, à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas na Procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

Da análise da impugnação interposta, preliminarmente incumbe a apreciação do pedido de decretação de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2005.

A questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isto porque o CTN tem dois dispositivos que tratam da decadência, contidos no art. 150, § 4º e no art. 173.

Ressalto que, em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, originário da 2ª Câmara de Julgamento, lavrado nos seguintes termos:

*“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

Diante disso, opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram no exercício de 2005, nos meses compreendidos entre janeiro a março, posto que os fatos geradores relativos ao exercício de 2005, têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2010. Como o presente auto de infração foi lavrado em 30/11/2009, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para lançamento do tributo.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida, sob argumento de erro na capitulação do Auto de Infração, ou de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”), que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/96LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, art. 42. Outrossim, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de constitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA), ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as argüições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o crédito fiscal, oriundo de operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação, para o estabelecimento do impugnante, localizado no Estado da Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior à prevista no art. 13, § 4º , I da Lei Con

A Constituição Federal de 1988, determinou expressamente as matérias que devem ser regulamentadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota

ACÓRDÃO JJF Nº 0267-05/10

de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;”*** Grifos nossos.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar, seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o valor da entrada mais recente, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, a exemplo do frete CIF, conforme os mesmos descreveram no corpo do Auto de Infração: “ Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, que, neste caso, é igual ao custo da mercadoria produzida OBJETO DE TRANSFERÊNCIA DA FÁBRICA PARA O ESTABELECIMENTO COMERCIAL (FILIAL). Isso posto, os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDS), frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.”

Trata-se de transferências de mercadorias do Centro de Distribuição para estabelecimento situado no Estado da Bahia, quando deve então, na base de cálculo do imposto ser aplicado o estatuído na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, I, ou seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Os autuantes obedeceram ao comando legal, expurgando da base de cálculo os valores relativos à Frete CIF, pela impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete-CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, coms um elemento de custo de produção, ou do “valor mais recente da entrada da mercadoria”, conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 11 a 25 c/c fls. 53/54 e memória de cálculo fl. 100, e em meio eletrônico, (fls. 09 c/c fls. 56/57.)

Cabe lembrar que o frete CIF (Cost Insurance Freight), ocorre quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board), que é o frete por conta do destinatário e, portanto, não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos. Ficou constatado nesta auditoria que as operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, foram inseridas as parcelas do frete CIF, quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois cor empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código preço da mercadoria.

O frete CIF não se vincula, nem direta nem indiretamente, com o custo de produção, nem tampouco com o valor da entrada mais recente da mercadoria. Assume a classificação contábil de despesa operacional e nunca como custo de produção, tampouco pode ser adicionado ao valor da entrada mais recente e, por essa razão, essa parcela não deve ser considerada na formação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

Neste sentido cabe mencionar e transcrever parcialmente a decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acordão nº 0144-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual modificou decisão 1ª instância, no sentido de que, em caso semelhante, deveria ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96; e não a regra observada pelos autuantes, contida no inciso II daquele dispositivo legal, como segue:

*"Assim, diante da legislaçãoposta, em relação às operações de circulação de mercadorias objeto da autuação, que se realizaram através de transferência entre os estabelecimentos comerciais da Nestlé com destino ao estabelecimento do recorrente, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do inciso I do §4º do Art. 13, ou seja, o valor da entrada mais recente, e não custo de produção, base de cálculo apenas aplicada se ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos recentemente proferidos e que se relacionam com a mesma matéria ora tratada, em lançamentos de ofício que têm no polo passivo o mesmo contribuinte ora autuado."*

*E de fato, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador concretizou-se na operação de transferência realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado, e cujo elemento quantitativo – base de cálculo – foi a explicitada através dos documentos fiscais que ampararam a referida operação, embasada na regra do inciso I do §4º do Art. 13 (entrada mais recente). A utilização de base de cálculo diversa pelos autuantes (inciso II, do §4º do Art. 13 – custo de produção), apurada como se a operação – fato gerador - tivesse ocorrido com outros protagonistas – os estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributária.*

*Tal princípio, corolário do princípio da legalidade, exige a presença de todos os elementos da obrigação tributária, como condição “sine qua non” para a exigibilidade do tributo, ou seja, deve viabilizar-se a identificação de quem vem a ser o obrigado ao pagamento do tributo, qual o valor devido e, principalmente, se o sujeito passivo praticou, em concreto, o fato previsto na norma em abstrato. Na hipótese dos autos, tal princípio não foi observado pelo simples fato de que se tomou como elemento quantitativo do fato gerador – operação realizada entre os estabelecimentos comerciais e o recorrente - pretensa base de cálculo que somente seria aplicável se outra fosse a operação realizada – operação entre os estabelecimentos fabricantes e o recorrente, ou seja, em evidente desconformidade entre o fato concreto e o abstratamente previsto na norma (hipótese de incidência)."*

E continua a ilustre Relatora:

*"Entendemos, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, que a Decisão recorrida equivoca-se ao equiparar os chamados Centros de Distribuição a estabelecimento industrial, infringindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio aplicável ao ICMS desde o antigo ICM e que considera autônomo cada estabelecimento onde exerce o contribuinte suas atividades, gozando de autonomia em relação aos demais. Frise-se que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte, como ao para efeito de verificação do estabelecimento responsável. Ora, a incidência do ICMS está vinculado ao estabelecimento, como descreveu*

*entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado? Não podemos, sob pena de desvirtuarmos o referido princípio, adotar “dois pesos e duas medidas” nas exigências fiscais. Se a regra é da autonomia dos estabelecimentos, afora as exceções expressas da legislação, como não considerar que o CD tem autonomia em relação aos demais estabelecimentos da mesma empresa no cumprimento das suas obrigações tributárias?*

*Por outro lado, se acaso ocorreram operações envolvendo os estabelecimentos fabricantes da Nestlé, com transferência de mercadorias de produção própria diretamente para o estabelecimento autuado, o que repetimos, não restou comprovado nos autos diante dos fatos acima relatados, efetivamente a base de cálculo a ser aplicada é a disposta no inciso II do §4º do Art. 13, ou seja, custo de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Assim, diante das razões aqui aduzidas, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração em epígrafe IMPROCEDENTE.”*

Após a transcrição da decisão acima, resta destacar que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5<sup>a</sup> JJF, em outros julgados sobre a mesma matéria, o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa, entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento centro de distribuição, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, I. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente, e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0028/09-5, lavrado contra SADIA S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$3.479.875,29, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, c dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de setembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR