

PROCESSO - A. I. N° 206891.0006/09-1
RECORRENTE - DANONE LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF n° 0242-04/09
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/06/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0161-11/12

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos remetidos pelo próprio fabricante, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. O crédito glosado, referente à depreciação e manutenção, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz e não dos estabelecimentos remetentes das mercadorias produzidas, não determina, com segurança, o cometimento da infração. Acolhida a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0242-04/09), que julgou Procedente a presente autuação, lavrada em 27/03/2009, para exigir ICMS no valor de R\$186.947,52, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A Junta de Julgamento Fiscal dirimiu a lide administrativa de acordo com os seguintes fundamentos, *in verbis*:

"O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/04 a 25/03/04), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes.

O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que pode-se sintetizar que nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, §4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direito (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O art. 107-B da Lei n° 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/04 a 25/03/04 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/10. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob argumento de que não atende o disposto no art. 142 do CTN, pela falta de clareza e motivo para glosa de créditos.

Constato que o Auto de Infração descreve a infração: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”, ressaltando o “detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”.

Observe que na descrição dos fatos, entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96. Também, foi identificado o sujeito passivo, base de cálculo, indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício material que conduza à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito a nulidade pretendida.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou que:

- 1) Apurou a base de cálculo das transferências em obediência às normas vigentes nas unidades da Federação de origem (Minas Gerais e São Paulo);
- 2) A regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não é taxativa, devendo englobar todos os elementos de custo de produção;
- 3) A base de cálculo da autuação foi constituída mediante arbitramento e não obedece ao que dispõe a legislação do Estado da Bahia.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores apurados pela fiscalização e sim a forma como foram apurados os valores exigidos.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Com relação à alegação defensiva de que à fiscalização não apurou os custos individuais constantes de cada nota fiscal, verifico que conforme Termo de Fiscalização registrado no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (fl. 18), os autuantes justificaram a adoção do procedimento em vista de que a empresa “foi intimada a apresentar o custo da mercadoria produzida” e diante da não apresentação de planilha de custo de produção com abertura dos elementos de custo, procederam ao arbitramento da base de cálculo com base na DIPJ 2005, tendo juntado intimações às fls. 21 a 26 e cópias de email às fls. 319 a 325.

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 23 consolida valores relativos à “manutenção, arrendamento mercantil, depreciação, constituição de provisões e outros custos”, tendo apurado valor de R\$34.042.470,00 que corresponde ao percentual de 15,625% do custo total de R\$217.491.831,27 informado na DIPJ 2005, ano calendário 2004 (fls. 152/157);
- 2) Apurado o percentual dos elementos que não integram a base de cálculo nas operações de transferências determinado no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário) aplicaram o percentual acima na base de cálculo das operações de transferências na planilha de ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA à fl. 13, aplicando a alíquota interestadual

prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.

Pelo exposto, não acato as alegações defensivas, tendo em vista que restou comprovado que durante os trabalhos de fiscalização a empresa intimada diversas vezes, não apresentou planilha que possibilitasse a fiscalização verificar se a base de cálculo foi constituída em conformidade com o que dispõe a LC 87/96. Portanto é razoável a aplicação dos critérios de arbitramento levado a efeito, na medida em que, a empresa não apresentou os elementos que possibilitasse identificação dos componentes de custos empregados na composição da base de cálculo das transferências para seus estabelecimentos localizados no Estado da Bahia.

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 e sim foi de forma genérica alegado que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos artigos 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateu-se apenas aos elementos de custo informados na DIPJ que não indicados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular informou o valor do custo total na DIPJ e também outros elementos de custo, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal ou apresentar planilha própria para demonstrar os valores reais por produto dos custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra como determina o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Entendo que partindo se do princípio que os custos acima indicados (manutenção, arrend. Mercantil, depreciação, const. Provisões e outros custos), não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, com a aplicação do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento atuado e correto o procedimento fiscal.

Com relação ao argumento de que o arbitramento procedido pela fiscalização só deve ser aplicado quando há prática de sonegação e não se enquadra nas situações previstas no art. 937 do RICMS/BA, não pode ser acatado pelos seguintes motivos. O citado artigo estabelece que a base de cálculo do ICMS pode ser arbitrada quando não for possível apurar o montante real da base de cálculo, entre outras coisas pela falta de apresentação de documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive nos casos em que se comprove a sonegação do imposto e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Já o art. 938 do mencionado diploma legal, indica os métodos que podem ser empregados para arbitrar a base de cálculo do ICMS. As situações previstas em caso de sonegação englobam todas as operações do estabelecimento. Entretanto, na situação presente não foi arbitrada a base de cálculo com fundamento em sonegação e sim, feita uma estimativa contábil adequada à situação real para apurar a base de cálculo das transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, com o expurgo dos valores que não deviam integrar a base de cálculo nos termos do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Entendo que o procedimento fiscal se adequa a realidade prevista na lei e é razoável sua aplicação em razão de que a empresa não apresentou as planilhas de custos que possibilitassem identificar individualmente a composição do custo unitário por produtos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalto que os autuantes lavraram Termo de Fiscalização próprio no livro de Registro de Ocorrências em 17/06/08, em atendimento ao disposto no art. 939 do RICMS/BA.

Quanto à alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, não pode ser acatado, tendo em vista que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, devem ser incluídos na base de cálculo todos os elementos que compõem o custo de produção, a exemplo da orientação contida na DN CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e art. 43 do RICMS/MG, faço as seguintes considerações relativas ao ponto de vista da Ciência Contábil e das normas tributárias:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina, que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado num período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significativa, que a Lei 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

Da mesma forma, do ponto de vista da Ciência Contábil, as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos, em tese, não deveria constituir hipótese de incidência do ICMS, visto que nestas operações não ocorre transferência de titularidade das mercadorias, porém, considerando que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tributado na origem (em alguns casos, no destino), estas operações são tributadas com objetivo de promover a partilha do imposto entre os entes tributantes.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendente, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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:

.....

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o estado produtor e o consumidor.

Saliento ainda, que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC. Caso se entenda ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente criaria uma insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE

707.635-RS) e já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJP nº 01794/00; CJP 409-03; CJP 210-11/04 e CJP 0340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, § 4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores indevidos, apurando um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 352/380, suscitando preliminar de nulidade da autuação, ao argumento de que o autuante em momento algum comprovou os fatos que deram azo à lavratura do auto de infração, mas simplesmente cingiu-se a alegar (sem provar) que o contribuinte teria incluído na formação do custo dos produtos remetidos ao Estado da Bahia elementos como manutenção, arrendamento, encargos de depreciação e provisões.

Diz que, além de não provar, o autuante simplesmente desprezou as planilhas apresentadas pelo autuado, ao longo da fiscalização, que comprovam que o custo das mercadorias é formado apenas e tão somente pela matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, em respeito ao artigo 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96.

Como segundo fundamento para a nulidade da autuação, o contribuinte suscita a ilegalidade do arbitramento levado a efeito pela autoridade lançadora, aduzindo que não incorreu em prática de sonegação, bem como apresentou todos os documentos e esclarecimentos exigidos durante o deslinde da fiscalização, os quais são hábeis e idôneos a comprovar a formação do custo de produção das mercadorias que ingressaram no território do Estado da Bahia.

Afirma que restou demonstrada a ilegalidade do método de arbitramento utilizado pela autoridade administrativa autuante, uma vez que se encontra em evidente dissonância com artigo 938, do RICMS/97.

Assevera que respondeu a intimação feita pela fiscalização, apresentando planilhas e documentos atinentes à formação do custo de produção do ano de 2004, comprovando que referido custo é formado apenas e tão somente por matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Além das referidas planilhas, o contribuinte apresentou: (i) cópia das notas fiscais de transferência (fls. 27/51), (ii) planilha de custo por código de produto e mensal referente ao exercício de 2004 (fl. 61); (iii) relatório de produtos contendo os códigos com seus respectivos números de agrupamento (fl. 62); (iv) cópias do livro de registro de entradas (fls. 64 a 150) e (v) cópia da DIPJ 2005.

Em suma, o recorrente apresentou todos os documentos exigidos pela fiscalização, comprovando que o custo de produção é composto somente por matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Sustenta que, além de não ser razoável, revela-se ilegal o arbitramento, pois se encontra em dissonância com os preceitos legais, especialmente o artigo 148 do Código Tributário Nacional e artigos 937 e 939 do RICMS/BA.

Diz que, ao arrepio do artigo 937, do RICMS/BA, e da jurisprudência administrativa sobre a matéria, o acórdão recorrido simplesmente desconsiderou a situação fática dos autos (inocorrência de sonegação), mantendo a autuação ao equivocado argumento de que não é necessário provar a prática de sonegação para se promover o arbitramento.

Frisa que em momento algum se comprovou que o contribuinte teria cometido sonegação, isto não foi nem mesmo suscitado pela autoridade administrativa autuante. Como se não bastasse, o contribuinte forneceu à autoridade administrativa todos os documentos necessários a apuração da real base de cálculo do imposto.

Ressalta que a realização do arbitramento só pode ser feita através dos métodos ou critérios descritos na legislação, avaliando-se ao final o seu resultado, para então proceder à lavratura de eventual Auto de Infração ou não, conforme art. 938, do RICMS/Ba, ignorado pelo autuante.

Pede a decretação da nulidade da autuação, com fulcro no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Argui, em seguida, a decadência do crédito tributário constituído com relação aos fatos geradores de janeiro a março de 2004, por entender que o prazo de cinco deve ser contado a partir da ocorrência de cada fato gerador, consoante o art. 150, §4º, do CTN.

No mérito, diz que não discorda que cabe à Lei Complementar definir a base de cálculo do ICMS, nos termos do artigo 146 da Constituição Federal, contudo afirma que o estabelecimento remetente observou estritamente os ditames da Lei Complementar nº 87/96, bem como a legislação de regência de seu território geográfico (Minas Gerais), segundo as quais a base de cálculo da transferência deve corresponder ao custo de produção, assim entendido a soma da mão-de obra, matéria-prima, material secundário e acondicionamento.

Aduz que, muito embora tenha observado estritamente os ditames legais acima, quanto à formação do custo de produção das mercadorias, conforme planilhas juntadas aos autos, o fiscal autuante procedeu à autuação, ao argumento de que o custo teria sido formado por elementos não previstos na legislação, implicando em erro na base de cálculo do imposto.

Defende que o entendimento do fiscal é totalmente ilegal e equivocado, porque não restou comprovado que o contribuinte incluiu no custo de produção valores como manutenção, arrendamento, encargos de depreciação, provisões e outros custos, o que era dever do fiscal provar. Ademais, mesmo que o contribuinte tivesse incluído no custo de produção tais rubricas, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim não haveria qualquer irregularidade a ensejar a presente autuação fiscal, pois entende que o conceito de custo de matéria-prima, material secundário, mão-de- obra e acondicionamento, não pode ser interpretado restritivamente.

Diz que, atentando-se para o conceito de custo, a legislação mineira (Decreto nº 43.080/2002), à qual o remetente das mercadorias estava adstrito, prevê que a mão-de-obra é composta pela atividade humana, o que compreende a *“mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários”*, bem como pela atividade tecnológica, o que engloba, dentre outros itens, manutenção e encargos de depreciação *“utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros”*.

Assim, ainda que o fiscal tivesse logrado êxito em provar que o contribuinte incluiu no custo de produção os custos atinentes à manutenção e encargos de depreciação, o que se admite apenas para argumentar, ainda assim não haveria qualquer irregularidade, eis que estes custos integram a mão-de-obra, nos termos do artigo 43, do RICMS/MG.

Invoca a Decisão Normativa CAT nº 5, de 16 de junho de 2005, do Estado de São Paulo, por entender que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não deve ser interpretado restritivamente, eis que o conceito de custo com a mercadoria produzida é amplo, como é possível extrair da Norma de Procedimento Contábil (NPC) 2, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, mais precisamente os itens 8 e 11.

Salienta que o conceito de custo de produção encontra-se devidamente definido, não podendo ser alterado pela legislação tributária, por disposição expressa do artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Pede a relevação da multa imposta no presente Auto de Infração, pugnando, ao final, pelo provimento do apelo ofertado.

Através do Parecer de fls. 396/402, a PGE/PROFIS opinou pela rejeição da preliminar de nulidade da autuação, ao argumento de que a aplicação do arbitramento está justificada nos autos face à impossibilidade de apuração do real montante da base de cálculo, por falta de apresentação da documentação necessária pelo próprio contribuinte.

Opina, ainda, pela rejeição da decadência.

No mérito, aduz que o custo de produção está disciplinado na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/96, estando o trabalho dos autuantes respaldado por decisões do STJ e do STF, que confirmam a reserva de lei complementar para a apuração da base de cálculo do imposto e a definição taxativa do custo de mercadorias, entendida como a soma do custo da matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

Quanto à multa, esclarece que o pedido deve ser dirigido à Câmara Superior, conforme art. 159, do RPAF.

No despacho de fl. 406, o processo foi encaminhado à Procuradoria Geral do Estado, para manifestação acerca da decadência suscitada pelo sujeito passivo, em sua defesa e em seu Recurso Voluntário.

À fl. 408, consta despacho do Procurador-Geral do Estado informando que o entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhido. O processo, portanto, foi devolvido à PROFIS, para que seja analisado de acordo com o entendimento anteriormente adotado, o que foi feito no Parecer de fls. 409/410, pela rejeição da decadência.

Na assentada de julgamento, a representante da PGE/PROFIS, Dra. Maria José Lins, divergiu do posicionamento constante dos autos e manifestou-se pelo acolhimento da preliminar de nulidade.

VOTO

Consoante relatado, o sujeito passivo suscitou preliminar de nulidade da autuação, ao argumento de que foi ilegal o arbitramento utilizado pelo autuante para apurar o montante do suposto crédito indevido utilizado decorrente das operações de transferências de mercadorias de estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado da Federação, cuja base de cálculo teria sido apurada com inobservância à limitação constante do art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Apenas a título de esclarecimento, vale registrar que tal dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias oriundas de estabelecimento industrial, a base de cálculo deve corresponder ao custo de produção, assim entendido a soma da matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento.

O alvo da fiscalização, portanto, foi o crédito utilizado pelo estabelecimento autuado oriundo das entradas das mercadorias recebidas em transferência de estabelecimento de mesmo titular, localizado em outro Estado da Federação. Essa constatação nos leva a uma primeira conclusão: é inviável a utilização do arbitramento da base de cálculo prevista nos arts. 937 e 938, do RICMS/97, porquanto se trata de metodologia aplicável, exclusivamente, à fixação do valor das saídas de mercadorias, e não para apuração do crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias.

Ademais, o arbitramento da base de cálculo somente pode ser aplicado quando fica constatada a existência de sonegação de imposto acrescida de qualquer uma das ocorrências listadas no art. 937, do RICMS/97, *in verbis*:

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 de dados, processo mecanizado, máquina registradora, equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) ou terminal ponto de venda (PDV), 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.

Sonegar, como cediço, corresponde a uma ação com intuito fraudulento voltada ao não recolhimento de um tributo que se sabe devido. Na hipótese vertente, o sujeito passivo limitou-se a lançar a crédito o valor de imposto destacado nos documentos fiscais das operações de transferência de mercadorias. Ora, se houve equívoco na fixação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, esse equívoco foi do estabelecimento industrial remetente, e não do autuado.

Além disso, a majoração do montante da base de cálculo nas operações de transferência não representa qualquer benefício em favor dos estabelecimentos remetente e destinatário das mercadorias, porque, no final das contas, não interfere no montante total do imposto devido; muda, apenas, o sujeito ativo que receberá maior ou menor parte do imposto e, no caso da Bahia, suportará maior ou menor volume de crédito decorrente das operações de transferências para os estabelecimentos localizados em seu território.

Por derradeiro, cumpre registrar que o estabelecimento remetente, ainda que tenha utilizado base de cálculo superior à estabelecida em lei, o fez com vistas ao atendimento da legislação do Estado de origem, o que reforça a inexistência de intuito de sonegar imposto.

A ação do recorrente, portanto, não conduz ao não recolhimento de imposto devido e, ainda, nenhum resultado prático lhe traz a majoração da base de cálculo nas operações de transferências, daí porque não se pode falar em sonegação de imposto.

Não fossem todas essas questões, há mais duas, que igualmente conduzem à invalidade do arbitramento levado a efeito.

Refiro-me, em primeiro lugar, à falta de previsão normativa quanto ao procedimento adotado pelos autuantes. Veja-se que o art. 938, do RICMS/97, estabelecia diversos procedimentos a serem adotados no arbitramento da base de cálculo, nenhum deles aplicado no caso em comento:

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

I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior, atualizado monetariamente, serão adicionados os valores, também atualizados, das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das

mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):

- a) alimentação e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, pensões, boates, cantinas e estabelecimentos similares: 100%;*
- b) perfumarias, jóias, artigos de armarinho, confecções, artefatos de tecidos e calçados: 60%;*
- c) ferragens, louças, vidros, material elétrico, eletrodomésticos e móveis: 40%;*
- d) tecidos: 25%;*
- e) gêneros alimentícios: 20%;*
- f) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária: os percentuais previstos no Anexo 88;*
- g) outras mercadorias: 30%;*

I-A - dividindo-se o valor total das saídas apuradas em levantamento fiscal do movimento diário das operações em pelo menos três dias, consecutivos ou não, pela quantidade de dias do levantamento, e multiplicado-se esse resultado pela quantidade de dias de funcionamento do estabelecimento no mês considerado (Lei n.º 7.438/99);

I-B - tomando-se o valor das operações consignadas em documentos fiscais coletados e/ou informações oriundas de fornecedores ou destinatários, com os quais o contribuinte mantenha relacionamento comercial, e projetando-o para o período considerado, com base na participação percentual sobre o total das operações regularmente escrituradas (Lei n.º 7.438/99);

II - conhecendo-se o valor das despesas gerais do estabelecimento, durante o período, admite-se que esse valor, atualizado monetariamente até o último mês do período, seja equivalente a:

- a) 15% do valor das saídas, no mesmo período, de alimentação, bebidas e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, motéis, pensões, boates e estabelecimentos similares;*
- b) 20% do valor das saídas, no mesmo período, de jóias, artigos de perfumaria e de armarinho, confecções e artefatos de tecidos;*
- c) 25% do valor das saídas, no mesmo período, de ferragens, louças, material elétrico, móveis, tecidos e eletrodomésticos;*
- d) 30% do valor das saídas, no mesmo período, de gêneros alimentícios;*
- e) 30% do valor das saídas, no mesmo período, de outras mercadorias não compreendidas nas alíneas anteriores;*
- f) 40% do valor dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação prestados no mesmo período;"*
 - a) 25% do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com:*
 - 1. alimentação, bebidas e outras mercadorias fornecidas em restaurantes, lanchonetes, bares, cafés, sorveterias, hotéis, motéis, pensões, boates e estabelecimentos similares;*
 - 2. jóias, artigos de perfumaria e de armarinho, confecções e artefatos de tecidos;*
 - 3. ferragens, louças, material elétrico, móveis, tecidos e eletrodomésticos;*
 - b) 30% do valor das saídas, no mesmo período, tratando-se de estabelecimento que opere com outras mercadorias não compreendidas na alínea anterior;*
 - c) 40% do valor dos serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação prestados no mesmo período;*

III - no caso de uso irregular de máquina registradora, de terminal ponto de venda (PDV) ou de outro equipamento emissor de cupom fiscal (ECF):

- a) havendo ou não autorização de uso, tendo sido zerado ou reduzido o seu valor acumulado, estando o equipamento funcionando com teclas, funções ou programas que deveriam estar desativados, constatando-se violação do lacre de segurança, ou qualquer outra hipótese de uso irregular, inclusive na falta de apresentação ao fisco, ou de apresentação do equipamento danificado, impossibilitando a apuração do valor nele acumulado, aplicar-se-ão, no que couberem, as regras de arbitramento previstas nos incisos I e II;*

b) no caso de equipamento não autorizado pelo fisco, não se podendo precisar o período em que houve utilização irregular, por falta de registros ou documentos confiáveis, os valores acumulados no equipamento consideram-se relativos a operações ou prestações ocorridas no período da execução da ação fiscal e realizadas pelo respectivo estabelecimento, ficando a critério do fisco optar pela exigência do imposto não recolhido com base nos valores acumulados no equipamento ou com base em qualquer dos métodos de que cuidam os incisos I e II;

c) quando for constatado recolhimento a menor do imposto em decorrência da indicação de operação ou prestação tributada pelo ICMS com alíquota divergente, ou como não tributada, isenta ou tributada pelo regime de substituição tributária, a base de cálculo do imposto devido será determinada por arbitramento, com base em levantamento fiscal referente a amostra que represente pelo menos 5% (cinco por cento) da quantidade de documentos emitidos no período objeto do arbitramento;

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;

V - na fiscalização do trânsito:

a) para fins de cobrança do imposto por antecipação, relativamente ao valor adicionado, nas hipóteses previstas neste Regulamento, estando as mercadorias acompanhadas de documentação fiscal, depois de adicionadas ao custo real as parcelas do IPI, fretes, carretos e outras despesas que hajam onerado o custo, será acrescentado, a título de margem de valor adicionado (MVA), o percentual correspondente, de acordo com as alíneas "a" a "g" do inciso I;

b) no caso de ausência ou inidoneidade do documento fiscal, será adotado:

1 - o preço de pauta fiscal no atacado, se houver, ou o preço corrente das mercadorias ou de sua similar no mercado atacadista do local da ocorrência, aquele ou este acrescido do percentual da margem de valor adicionado (MVA) correspondente, de acordo com as alíneas "a" a "g" do inciso I; ou

2 - o preço de pauta fiscal no varejo, se houver, ou o preço de venda a varejo no local da ocorrência;

c) no tocante ao imposto relativo à prestação do serviço de transporte, no caso de ausência ou inidoneidade do documento, adotar-se-á:

1 - a tarifa de frete corrente na praça, tratando-se de transportadora inscrita neste Estado; ou

2 - o valor de pauta fiscal do serviço, no caso de transportador autônomo ou de veículo de transportadora não inscrita.

§ 1º A atualização monetária, para efeitos de arbitramento, será feita dividindo-se cada parcela a atualizar pelo valor do indexador que tenha sido ou que venha a ser instituído para o cálculo da correção monetária no respectivo mês, cujo quociente será multiplicado pelo valor do indexador correspondente, em vigor no último mês do período considerado, fazendo-se as devidas conversões na hipótese de mudança de indexador.

§ 2º Do valor do imposto apurado através de arbitramento, serão deduzidos o saldo do crédito fiscal do período anterior, os créditos destacados em documentos fiscais relativos ao período, bem como o valor do imposto pago correspondente às operações e prestações, cujos valores serão atualizados monetariamente na forma deste artigo, quando cabível.

§ 3º Sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado.

§ 4º Na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, a natureza das operações ou prestações e a espécie das mercadorias ou serviços, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância.

§ 5º O arbitramento deverá limitar-se às operações, prestações ou períodos em que tiver ocorrido o fato que o motivou.

§ 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.

§ 7º Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários relativos a cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento.

§ 8º Mediante prévia autorização do Diretor de Administração Tributária da circunscrição fiscal do contribuinte, com base na média mensal obtida a partir da aplicação do método previsto no inciso I-A deste artigo em pelo menos três meses, consecutivos ou não, poderá ser efetuado arbitramento relativo a período igual ou superior a um mês, desde que compreendido entre o décimo segundo mês anterior e o décimo segundo mês posterior, respectivamente, ao primeiro e ao último mês dos levantamentos fiscais utilizados para o arbitramento (Lei nº 7981/01).

Em segundo lugar, verifico que os autuante arbitraram a base de cálculo do ICMS encontrada na Declaração de Imposto de Renda-Pessoa Jurídica – DIPJ da matriz - e não do estabelecimento autuado -, dela extraindo os valores atinentes à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. Em seguida, excluíram, proporcionalmente, os demais elementos de custo consignado no “Custo de Produtos Vendidos”, com fundamento no art. 938, § 6º, do RICMS/BA, apurando o percentual de 15,652% para o exercício de 2004, percentual esse que foi utilizado na realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais que teriam sido apropriados indevidamente pelo recorrente na apuração mensal do ICMS.

Ora, essa metodologia é totalmente falha, pois a DIPJ da Matriz engloba os custos de produção de todos os estabelecimentos, cada qual, obviamente, com realidades próprias, já que, como curial, os valores de mão-de-obra, matéria prima, material secundário e acondicionamento variam de Estado para Estado. Por outro lado, não é possível, a partir da análise da DIPJ, saber quanto daquele custo total indicado corresponde cada produto fabricado no exercício, o que igualmente torna inseguro o arbitramento levado a efeito pelos autuantes.

Por todos esses fundamentos, entendo que o arbitramento levado a efeito pelos autuantes viola o primado do devido processo legal, além de revelar a insegurança do lançamento de ofício, o que leva à decretação de sua nulidade, a teor do art. 18, do RPAF vigente.

O entendimento ora esposado encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, consoante ementas a seguir reproduzidas:

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJP Nº 0388-12/10

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos remetidos pelo próprio fabricante, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. O crédito glosado, referente à depreciação, manutenção e outros custos, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz, não determina, com segurança, o cometimento da infração, não havendo 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.

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJP 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.*

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0174-11/10

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos remetidos pelo próprio fabricante, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. O crédito glosado, referente à depreciação e manutenção, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz e não dos estabelecimentos remetentes das mercadorias produzidas, não determina, com segurança, o cometimento da infração. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

Ante o exposto, voto pelo acolhimento da preliminar suscitada e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para decretar a nulidade do presente Auto de Infração, salientando a impossibilidade de refazimento da ação fiscal, tendo em vista que o vício ora apontado é de ordem material e já se escoou o prazo de cinco anos para a constituição do crédito tributário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 206891.0006/09-1, lavrado contra **DANONE LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FABIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS