

**PROCESSO** - A. I. Nº 233044.0003/09-3  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0245-03/11  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 11/07/2012

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0206-11/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL E FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Ausentes elementos capazes de configurar a infração imputada ao sujeito passivo. A existência de vício formal no procedimento de apuração do montante da base de cálculo da multa acarreta a incerteza e imprecisão do lançamento de ofício, além de cerceamento ao direito de defesa. Infração nula. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado para esta Câmara, na forma de Recurso de Ofício, para exame da Decisão exarada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a qual, através do Acórdão nº 0245-03/11, julgou Nulo o Auto de Infração nº 233044.0003/09-3, lavrado em 22/09/2009, para imputar ao sujeito passivo a glosa de crédito fiscal de ICMS utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, em valor superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo, sendo lançado imposto no valor de R\$106.654,94, com multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 147 a 162), e os autuantes prestaram a informação fiscal de praxe às fls. 245/247.

O processo foi submetido, em duas oportunidades, a diligências, dirigidas à ASTEC e aos autuantes, tendo o sujeito passivo, após cientificado, se manifestado.

Em sequência, a Junta de Julgamento Fiscal julgou Nulo o Auto de Infração, com Decisão de teor adiante reproduzido:

*“Este lançamento diz respeito à glosa de crédito fiscal de ICMS que teria sido utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior ao estabelecido em lei complementar.*

*O autuado pede em preliminar a nulidade do lançamento alegando cerceamento de defesa, pelo fato de o lançamento não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. Reclama ser impossível saber como foi determinada a base de cálculo que supostamente extrapolou o limite legal, quais os componentes do custo de produção, como se compõe esse montante e a quais transações especificamente se relaciona o crédito glosado. Toma por fundamento os princípios da legalidade e da tipicidade, tomando como arrimo nos arts. 18, IV, “a”, 39, III e IV, 28, § 4º, e 41, II, do RPAF.*

*A descrição do fato no campo “Infração” dá a entender que a base de cálculo fixada pela legislação da unidade federada de origem seria superior à estabelecida em lei complementar. Se assim fosse, o infrator seria o Estado de origem, que não teria observado os critérios fixados pela lei complementar em sua legislação.*

*No entanto, lendo-se as explicações feitas pelos autuantes, fica claro que a imputação é outra: a empresa é que, nas transferências interestaduais, teria incluído na base de cálculo parcelas de custos não contemplados no rol especificado pelo art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.*

*Com efeito, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.*

*Resta agora examinar a alegação preliminar de que não há nos autos como saber de que modo foi determinada a base de cálculo que supostamente extrapolou o limite legal e quais os componentes do custo de produção considerados pela fiscalização.*

*Os demonstrativos às fls. 39/76 não permitem identificar os componentes da base de cálculo apurada pelos autuantes, pois existem rubricas que não indicam se correspondem a matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra.*

*Nas planilhas de custos da empresa às fls. 77/117, existem rubricas que se enquadram no elenco dos custos especificados pela lei complementar, como é o caso das rubricas “matérias-primas”, “embalagem” (acondicionamento) e “MOD” (mão-de-obra direta).*

*Por outro lado, também existe rubrica que denota não ser admissível no cômputo da base de cálculo, como é o caso da rubrica “depreciação industrial”.*

*O problema está é nas rubricas que englobam coisas heterogêneas, como “DIF” (despesas indiretas de fabricação) e “custo fixo”. Quais seriam os componentes da rubrica “DIF”? Quais os componentes da rubrica “custo fixo”?*

*Em face dessas dúvidas, os autos foram remetidos em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, a fim de que fossem prestados esclarecimentos quanto aos elementos assinalados, de modo a se conhecer se neles existiam parcelas que se enquadrassem nos conceitos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra, recomendando-se que fossem refeitos os cálculos dos créditos fiscais das mercadorias recebidas em transferência, mês a mês, excluindo do custo de produção informado pela empresa os valores relativos a gastos com:*

- a) manutenção ou reparo de máquinas e equipamentos;*
- b) materiais de almoxarifado e materiais auxiliares utilizados na manutenção do maquinário;*
- c) depreciação de bens do ativo imobilizado;*
- d) leasing, locação (aluguéis), arrendamento;*
- e) fretes relativos a transferências de produtos acabados do estabelecimento de origem para o do autuado;*
- f) fretes que não se refiram ao transporte de matérias-primas, de material secundário e de material de acondicionamento e ao transporte de funcionários do setor fabril;*
- g) outros gastos que não se refiram a custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.*

*Na mesma diligência, foi recomendado que deveriam ser mantidos na base de cálculo os valores relativos a mão-de-obra, matéria-prima, embalagem, energia elétrica e produtos intermediários consumidos no setor de produção. No demonstrativo deveriam constar as indicações atinentes ao mês, data, Nota Fiscal, tipo do bem, mercadoria ou serviço, e valor do crédito glosado, com os totais de cada mês.*

*Em resposta, o auditor designado para cumprir a diligência declarou não ter condições de prestar os esclarecimentos solicitados porque o demonstrativo feito pelos autuantes não permite identificar a composição da base de cálculo, não sabendo como foi elaborado tal demonstrativo, e por isso propôs que os esclarecimentos fossem prestados pelos próprios autuantes.*

*Foi determinada então uma segunda diligência, esta a cargo dos próprios fiscais autuantes, a fim de que fosse cumprido o que havia sido solicitado por este Órgão Julgador.*

*Os fiscais autuantes prestaram informação reconhecendo que as explicações prestadas pelo autuado estão perfeitamente de acordo com os conceitos econômicos incorporados pela contabilidade de custos acerca do que sejam custo indireto de fabricação e mão-de-obra direta. No que concerne aos custos indiretos, dizem que estes costumam envolver itens empregados em grande número, mas de pequeno custo unitário, e por isso o tratamento globalizante é justificado, sendo considerados no total e rateados aos diversos produtos ou unidades de custeamento. Aduzem que, com relação ao presente caso, por ser amplo o conceito de custo indireto de fabricação, comportando diversos itens, existe, de fato, a possibilidade de os valores apresentados pelo autuado nas planilhas de custos por ele elaborados incluir outros gastos além de energia elétrica e produtos intermediários consumidos no setor de produção, porém eles, autuantes, não dispõem de meios para obrigar a elaboração de planilhas de custo abrindo a rubrica custo indireto de fabricação com o detalhamento de cada item que a compõe, especialmente pelo fato de os remetentes das mercadorias estarem situados em outras unidades da Federação. Comentam o critério adotado na fiscalização, dizendo que com isso procuraram adequar, o mais possível, a base de cálculo para fins de apropriação do crédito do ICMS nas transferências recebidas pelo autuado. Concluem dizendo que não foi possível cumprir a diligência em virtude da impossibilidade de determinar com precisão as parcelas integrantes dos custos.*

*Não há portanto nos autos elementos que permitam saber se na base de cálculo do imposto incidente nas transferências interestaduais foram incluídos custos que não se enquadrem nos conceitos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento ou mão-de-obra. Nesse sentido há alguns itens que permitiriam emitir juízo de valor: “matérias-primas”, “embalagem” (acondicionamento), “MOD” (mão-de-obra direta) e “depreciação industrial”. Porém, no caso de rubricas genéricas, como no caso de “custo fixo” e “DIF” (despesas indiretas de fabricação), não há como saber quais seriam os custos nelas alocados.*

*Para “abrir” essas rubricas, de modo a identificar seu conteúdo, deveriam os fiscais ter adotado as medidas cabíveis durante a fiscalização, para poder fazer a acusação. Depois de lavrado o Auto, não se pode atribuir ao contribuinte o ônus de provar que não houve infração, pois quem deve fazer a prova é quem acusa.*

*O lançamento é nulo, por falta de certeza e liquidez, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.*

*Quanto ao requerimento à fl. 278 para que todas as publicações relativas a este feito sejam feitas em nome do advogado no endereço indicado naquela peça, não custa nada atender a tal pleito, ressaltando-se, contudo, que não implicará nenhum vício se as intimações forem feitas diretamente ao próprio sujeito passivo, atendidas as regras do art. 108 do RPAF.*

*Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.”*

Em face da desoneração de o sujeito passivo ultrapassar o valor do limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício de sua Decisão.

## VOTO

Consoante relatado, é objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 3ª JJF, a qual julgou nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS decorrente de glosa de crédito fiscal, utilizado indevidamente nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, em valor superior àquele estabelecido em lei complementar.

Da análise minuciosa da procedimentalidade, reputo correto o julgamento de 1ª Instância, nesse passo, desmerecendo qualquer reforma, na medida em que os elementos informativos residentes no feito, principalmente as respostas às solicitações contidas nas diligências (fls. 254/256 e 275/276) confirmam, sem margem a dúvidas, a falta de certeza e liquidez do lançamento ora discutido.

Assim é que, na primeira diligência, o auditor, designado pela ASTEC, asseverou a impossibilidade de atender aos esclarecimentos solicitados, porquanto o demonstrativo efetuado pelos autuantes não permitia identificar a composição da base de cálculo, tendo, posteriormente, os próprios autuantes, quando chamados a prestar esclarecimentos acerca da matéria, confirmado o impedimento de cumprir a diligência, em face da inviabilidade de se determinar, com precisão, as parcelas integrantes dos custos que lastrearam a composição da base de cálculo.

Em reforço a esta conclusão, fazendo-se o cotejamento entre a planilha de custos anexada à autuação e os papéis de trabalho elaborados pelos autuantes, verifica-se que a soma dos valores atinentes às rubricas admitidas pela Lei Complementar nº 87/96 para as transferências não corresponde ao valor do custo de produção de cada mercadoria utilizado pelo preposto fiscal para cálculo do crédito devido e, via de consequência, do imposto lançado. Aliás, os próprios autuantes asseveram que foi feita uma conta aproximada, excluindo “depreciação, custo fixo, a fim de adequar, o mais possível, a base de cálculo para fins de apropriação do ICMS nas transferências recebidas pelo autuado”.

Diante de tais circunstâncias, concordo integralmente com o posicionamento do ilustre Relator da 3ª JJF, encontrando-me convencido de que restou, *in casu*, comprovada a ocorrência de incerteza e imprecisão do lançamento de ofício, disso resultando a nulidade da acusação fiscal, em estrita consonância com o artigo 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

Concludentemente, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 3ª JJF, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **233044.0003/09-3**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS