

**A. I. Nº** - 206891.0012/13-0  
**AUTUADO** - BUNGE ALIMENTOS S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA S. CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CESAR DA SILVA BRITO  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26.06.2014

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0118-02/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. ESTORNO FRETE CIF. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhida alegação de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/04/2013, para constituir o crédito tributário de ICMS no valor histórico de R\$604.076,53, em razão de:

INFRAÇÃO – 01.02.23 - Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A autuada, ao impugnar o lançamento tributário, folhas 196 a 215, alega decadência em relação os créditos anteriores a 16/05/2008, alegando que o Auto de Infração em exame foi recebido em 16/05/2013, exigindo ICMS referente aos fatos geradores de janeiro/2008 a dezembro/2011, transcrevendo o artigo 150, § 4º, do CTN e doutrina para embasar sua tese.

No mérito, afirma que não ocorreu utilização indevida de crédito de ICMS por conta das divergências apontadas pelo autuante, frisando que não houve disposição do fiscal em aferir adequadamente as informações que lhe foram passadas, pois se assim o fizesse, não poderia partir para a presunção de que o frete CIF está incluído no preço de transferência, em desconformidade com os preceitos presentes no art. 13, § 4º da LC nº 87/96, notadamente porque o critério contábil adotado é o de absorção de custos, excluídas as despesas comerciais.

Diz ser cristalino que as despesas com fretes nas transferências de produtos das Unidades Produtoras para o Estado da Bahia não estão inclusas nos custos de produção, pois são contabilizados como despesas comerciais.

Argumenta que o frete não é elemento de custo de produção, sendo despesa comercial suportada pela emissão de conhecimentos de transportes e notas fiscais originados das Unidades Produtoras, os quais se encontram devidamente escriturados nos Registros de Entradas, dirimindo quaisquer dúvidas quanto a sua inclusão no preço de transferência ou custo, como supostamente alega a fiscalização.

Cita como exemplo, os conhecimentos de fretes listados, às folhas 203 e 204 dos autos, emitidos no ano de 2008, para acobertar o transporte das mercadorias constantes nas notas fiscais, se constata que os documentos indicados e outros exigidos pelo Fisco estão devidamente

escriturados, conforme cópia em anexo destas notas fiscais, dos CTRC's e do livro de registro de entrada do destinatário, não restando dúvida que os fretes foram realizados na modalidade FOB.

Observa que nas notas fiscais indicadas acima, no campo "frete por conta" - 1. Emitente e 2. Destinatário, constam a marcação para o frete por conta do emitente (1), nos respectivos CTRC's, no campo Frete "Pago" e a "Pagar", devidamente assinalado como **“a Pagar”**, comprovando com a apresentação destes documentos, de forma exemplificativa, que trata-se de mero erro de cadastro de observações no sistema de faturamento do impugnante, não servindo de fundamento para se presumir que o custo do frete encontra-se embutido nos preços de transferências entre as Unidades Produtoras da impugnante.

Acrescenta que tem o direito amparado na Carta Magna de se creditar do imposto recolhido no Estado Origem, pois escriturou as notas fiscais e os CTRC's nos livros da filiais remetentes das mercadorias, tendo solvido o imposto no Estado de origem, o crédito no destino é incontestável, por conta do Princípio da Não-Cumulatividade, que encontra-se no artigo 155, § 2º, I da Constituição Federal de 1988 e tem o condão de afastar a tributação excessiva da cadeia produtiva industrial e comercial, sendo cláusula pétrea constitucional que sustenta o direito ao creditamento, não sendo permitido à Fazenda Estadual subtraí-lo.

Salienta que age em conformidade com a Legislação Tributária Vigente, pois os transportes que foram realizados na modalidade CIF, os CTRC's e o crédito do ICMS correspondente às estas operações, foram escriturados nos livros de quem remeteu as mercadorias e não na filial destinatária das mercadorias. Cita como exemplo, os conhecimentos de fretes indicados, fls. 205 e 206, emitidos EM 2009, 2010 e 2011, para acobertar o transporte das mercadorias constante nas notas fiscais respectivas, todos devidamente escriturados no livro registro de entradas da filial emitente das mercadorias, conforme cópia do livro de registro de entrada em anexo e cópia das notas fiscais e CTRC's, não restando dúvida que esses fretes e outros foram realizados na modalidade CIF.

Esclarece que quaisquer valores informados à fiscalização a título de serviços de transportes de transferência de mercadorias ou vendas, devem ser desconsiderados, impugnando-se a sua utilização para apuração ou presunção de valores que foram utilizados para compor o suposto "Estorno do valor do Frete CIF", pois se trata de despesa comercial, conforme alegado alhures, e não custo de produção.

Cita doutrina sobre hipótese de incidência tributária, princípio da legalidade e transcreve os artigos 146 e 150 da Constituição Federal de 1988, ressaltando que os referidos dispositivos retratam e prestigiam o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, não permitindo ao Fisco dele desviar-se, de forma que a lei deve conter todos os elementos e supostos da norma, e somente ela pode criar deveres instrumentais tributários. Em contrapartida, também ao Fisco cabe atentar à matéria expressamente contida na lei para cobrar tributo, no contexto de sua atividade plenamente vinculada (art. 142 do CTN).

Menciona que o Código Tributário Nacional estabelece em seus artigos 114 e 116 o que é fato gerador, citando doutrina.

No que se refere a multa, ressalta que a jurisprudência dos tribunais administrativos de outros Estados é pacífica no sentido de que, se demonstrada inexistência de prejuízo ao Fisco, é descabida a exigência da mesma. De outro lado, não obstante este entendimento que tem predominado no âmbito destes tribunais, o próprio STF já rechaçou a aplicação de multas nesse percentual, caracterizando claramente confisco vedado pela CF/88.

Ao final, pede procedência da defesa e cancelamento da exigência do imposto, da multa e dos juros.

Um dos autuantes, ao prestar informação fiscal, folhas 389 a 399, reproduziu os dados e argumentos consignados na descrição dos fatos.

Quanto a alegação da preliminar de decadência e de falta de motivação para a lavratura deste Auto de Infração, está pacificado nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia - CONSEF, na jurisprudência administrativa baiana, 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.

Expõe que a Lei (COTEB) fixou um prazo para a HOMOLOGAÇÃO diferente do que está previsto no CTN (§5º do 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” - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A), conclui que a LEI dá total amparo e não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Destaca que, no PAF A.I. 206891.0025/08-8a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.”

Acrescenta que, no caso de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ.

Conclui que, no caso em tela, não se operou a decadência.

Em relação ao mérito, diz que o autuado, mesmo sendo intimado (fls. 18 a 21), não fez a apresentação dos CUSTOS DE PRODUÇÃO detalhados, para que a fiscalização pudesse verificar como foi montada a BASE DE CÁLCULO nas operações de transferência interestadual.

Assevera que a apresentação da planilha de custos (nos moldes da INTIMAÇÃO) é imprescindível para saber se a Autuada está com a razão ou não, visto que a mesma aponta tão somente doze OPERAÇÕES (de janeiro a abril de 2008 – fls. 203-204) registradas de conhecimento de transporte com o frete CIF (fls. 234/237), confirmando que se creditou duas vezes (crédito do frete CIF apontado nas Notas Fiscais e frete FOB no Conhecimento de Transporte), situação esta não permitida pelo nosso ordenamento jurídico.

Contradiz o que afirmou a Autuada acostando aos autos (fls. 42 a 161) cópia de parte do livro Registro de Entradas comprovando que as operações foram realizadas com FRETE CIF e não FOB.

Apõe que, quando da confecção da DIPJ entregue à RFB, a empresa faz a composição dos CUSTOS DE PRODUÇÃO com a inclusão de DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO e AMORTIZAÇÃO, dando suporte para o entendimento de que o seu custo total está contemplando estas rubricas, contrariando o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Acrescenta que, conforme já mencionado anteriormente, no que concerne às operações constante da peça defensiva (fls. 203-204) de algumas poucas operações com FRETE FOB, fez novo demonstrativo (documentos e arquivos eletrônicos ora anexados) excluindo-as para posterior apreciação pelo CONSEF, ficando o débito do exercício de 2008 reduzido de R\$105.717,66 para R\$104.107,43.

Informa que, quanto às demais operações do exercício de 2008 e a integralidade das operações de 2009, 2010 e de 2011, o autuada reconhece que foram realizadas com FRETE CIF (fls. 205) e alega que tem o direito a fazer esse creditamento, mesmo contrariando a LC 87/96 (art. 13, § 4º, II).

Esclarece que foram lavrados, antes deste PAF, mais dois outros autos de infração contra a BUNGE contendo esta mesma infração (estorno FRETE CIF). Um auto de infração foi pago pela Autuada e o outro foi julgado procedente, em consonância com os Acórdãos que transcreveu:

**BUNGE - ACÓRDÃO JIF 368/01-09, de 28/10/2009, Relator RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS:**

**ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. ESTORNO FRETE CIF.** Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências

*interessaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada.*

**BUNGE - ACÓRDÃO JF 166/04-09, de 10/06/2009 – Relator EDUARDO RAMOS DE SANTANA**

*ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PARCELAMENTO TOTAL DO DÉBITO. Nos termos do art. 156, inciso I do CTN extingue-se o crédito tributário com o pagamento total do débito pelo sujeito passivo, ficando, conseqüentemente, também extinto o processo administrativo fiscal em conformidade com o inciso IV, do artigo 122, do RPAF/99. Defesa PREJUDICADA. Decisão unânime.*

Transcreve trechos do ACÓRDÃO CJF Nº 0073-12/12, fls. 397 e 398, e ACÓRDÃO JF Nº 0049-03/12, fls. 398 e 399.

Alega que a multa está claramente prevista em LEI, consoante já mencionado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Ao final, requer procedência parcial, reduzindo o débito do exercício de 2008 para R\$104.107,43, mantendo a totalidade dos valores dos exercícios de 2009, 2010 e 2011, conforme demonstrativo às folhas 407 e 408 dos autos.

A autuada recebeu intimação, folha 412, com cópia da informação fiscal e ficando ciente do prazo máximo de 10 dias para apresentar manifestação.

Em nova defesa, folhas 417 a 422, o contribuinte verifica que os autuantes acolheram os argumentos e parte da documentação apresentada por amostragem relativamente ao exercício de 2008, reduzindo o valor exigido de R\$105.717,66 para R\$104.107,43, e mantendo a totalidade dos valores atinentes aos exercícios de 2009, 2010 e de 2011, considerando procedente o lançamento fiscal ora em análise.

Aduz que, não obstante todas as informações prestadas e documentos entregues e já acostados aos autos, o auditor fiscal entendeu que os mesmos não eram suficientes e até mesmo não foram apresentados, ficando bastante claro da Informação Fiscal em comento que inexistiu a análise dos documentos fiscais.

Reitera a arguição de decadência.

Diz que, como mencionado antes, foi apresentado por amostragem cópia de 12 (doze) conhecimentos de fretes e notas fiscais, emitidos no ano de 2008, e cópia do livro de registro de entrada da impugnante, objetivando afastar qualquer dúvida que os fretes correspondentes foram realizados na modalidade FOB.

Observa nas notas fiscais indicadas, no campo "frete por conta" - 1. Emitente e 2. Destinatário que constam a marcação para o frete por conta do emitente (1), *mas nos respectivos CTN's, no campo Frete "Pago" e a "Pagar", devidamente assinalado como a Pagar*, desta forma, trata-se de mero erro de cadastro de observações no sistema de faturamento, no momento de emissão das notas fiscais. Constata que todos os fretes referentes ao ano de 2008 foram na modalidade FOB.

Salienta que, conforme se verificou da conclusão dos autuantes, não houve disposição de analisar a totalidade dos documentos fiscais daquele ano, que são exatamente idênticos e exigiriam a extensão do entendimento aplicado aos mesmos.

Destaca que foi evidenciado na impugnação que os documentos apresentados foram por amostragem, dado o grande volume de documentos autuados pelo Fisco, pois, para o ano de 2008, foram autuados mais de 2.000 documentos, entres NFs e CTN's, sendo completamente inviável juntar todos os documentos e ainda mais cópia dos livros fiscais demonstrando o registro dos mesmos.

Não aceita que a conclusão dos agentes fiscais seja somente pelos documentos apresentados por amostragem e desconsidere os demais, sendo que, todos os demais documentos estão a disposição para serem analisados *"in loco"*. Afere que uma diligência com esta finalidade eliminaria as dúvidas.

Aponta que o parecer do auditor fiscal conclui que: *"(...) Quanto às demais operações do exercício de*

2008 e a integralidade das operações de 2009, 2010 e de 2011, a Autuada reconhece que foram realizadas..." (Grifos da defesa). Entretanto, frisa que em nenhum momento foi informado que, para as demais operações do ano de 2008, os fretes foram realizados na modalidade CIF.

Sustenta que deixou-se claro e evidente que para o exercício de 2008 todas as operações foram efetuadas na modalidade FOB, sendo que, conforme já exaustivamente explicado, no momento da emissão da nota fiscal ocorreu um erro/falha em seu sistema operacional, que indicou no campo "frete por conta" - 1. Emitente, mas no CTRC constava a indicação correta de que o frete era a pagar, isto é, por conta do destinatário (FOB).

Aduz que como todas as operações do ano de 2008 foram efetuadas com fretes na modalidade FOB, salienta que a tem o direito ao creditamento do imposto desta operação, pois arcou com as despesas decorrentes do transporte, não tendo motivos para o autuante retirar somente os documentos apresentados por amostragem, e sim retirar a totalidade.

Diz que, segundo os autuantes, para os anos de 2009, 2010 e 2011 afirmou-se que os fretes foram realizados na modalidade CIF. Esclarece que, em nenhum momento, a defesa alegou ter o direito ao creditamento do imposto nos fretes na modalidade CIF. Frisa que houve mera suposição dos agentes fiscais, sem qualquer demonstração nesse sentido.

Alegou o autuado que, quanto aos transportes que foram realizados na modalidade CIF, os créditos do ICMS correspondentes a estas operações foram registrados nos livros fiscais do EMITENTE e não nos livros fiscais da Impugnante. Acrescenta que, também por amostragem foram apresentados 33 (trinta e três) conhecimentos de fretes e as notas fiscais correspondentes, emitidos em 2009, 2010 e 2011, todos devidamente escriturados no livro registro de entradas da EMITENTE, conforme cópia do livro de registro de entrada anexado, não restando dúvida que esses fretes e outros deste período foram realizados na modalidade CIF.

Ressalta que trata-se de uma amostragem dos documentos dos anos de 2009, 2010 e 2011, também dado o grande volume de documentos autuados neste período, sendo mais de 10.000 mil documentos entre NFs e CTRC's, além dos livros fiscais, estando assim os demais documentos a disposição do Fisco para diligência dos mesmos.

Evidencia que o crédito do ICMS referentes aos CTRC's foram apropriados pela emitente do conhecimento de transporte, já que se trata de frete na modalidade CIF, não havendo argumentos para autuar a impugnante, visto que a mesma não se creditou do ICMS relativo aos fretes, nem tão pouco registrou tais CTRC's em seu Livro de Registro de Entrada, conforme demonstrado nos documentos apresentados por amostragem.

Reitera que houve a fixação de multa em valor exorbitante e desproporcional em relação a natureza da infração imputada.

Ao final, ratifica sua defesa inicial.

O PAF foi enviado para produção de informação fiscal em relação aos argumentos apresentados na nova manifestação defensiva.

Em nova informação fiscal, folha 432 dos autos, um dos autuantes ressalta que segundo o art. 123 do RPAF, cabe ao autuado trazer aos autos, juntamente com a DEFESA, todas as provas que tiver, inclusive documentos referentes às suas alegações, o que não o fez.

Ao final, reitera a informação fiscal, fls. 389 a 411.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela para constituir o crédito tributário ao ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração os autuantes consignaram, entre outras informações, que:

“...

*INFRAÇÃO - EXCLUSÃO DO ICMS DA PARCELA DO FRETE CIF ( ARQUIVOS ENTREGUES PELA PRÓPRIA AUTUADA) DA BASE DE CALCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL (ENTRADA NA BAHIA) ACARRETANDO UM VALOR MAIOR QUE O DEVIDO PARA EFEITO DE REGISTRO DO CRÉDITO FISCAL NO LIVRO DE ENTRADA NA FILIAL SEDIADA NESTE ESTADO - AUDITORIA PARA OS EXERCÍCIOS DE 2008 a 2011 - BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS QUE FORAM TÃO-SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO ART. 13, §4º, INCISO II, DA LC 87/96, NA FORMA PRECONIZADA NO ACÓRDÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), CUJA EMENTA SERÁ REPRODUZIDA NAS LINHAS SUBSEQUENTES.*

=====

*A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.*

*Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, II.*

*Assim, o art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, que por sua vez está amparado na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.*

*Nesse diapasão, conclui-se que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima, i.e. matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), principalmente quando se trata de um componente denominado frete CIF (Cost Insurance Freight) que se verifica 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, neste caso, este montante não é embutido no orçamento do fornecedor.*

*Foi detectado que a Autuada, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, fez a inserção da parcela do frete denominado “frete CIF” quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois está consignada nas notas fiscais da mesma a expressão “frete pago pelo emitente” (código “I”), i.e., o valor do frete está incluso no “preço” da mercadoria.*

*Evidente que esse procedimento adotado pela autuada não tem amparo legal e, da mesma forma, não é o mais adequado tecnicamente, pois, pela Ciência Contábil, a parcela desse frete não é elemento de custo de produção. Assim sendo, 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, II da LC 87/96.*

*Ainda, “despesas de vendas” são todos os gastos que a empresa realiza relacionados diretamente à atividade de vendas: comissões aos vendedores..., frete de vendas (...) etc. Portanto, o FRETE com cláusula CIF é também uma DESPESA com vendas e não custo de produção.*

*Ora, de acordo com o exposto acima, como não poderia deixar de ser, a parcela do frete nas operações subseqüentes 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.*

*Nesta senda, também é de bom alvitre esclarecer 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).*

*É palmar que a operação realizada com a cláusula CIF tem o valor do frete classificado como uma despesa operacional e nunca como custo de produção e, por conseguinte, essa parcela também deve ser desconsiderada quando da formação da base de cálculo prevista no nominado art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.*

*Isto posto, ficou 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.*

*Finalmente, para encontrar o valor do FRETE QUE ESTAVA EMBUTIDO NO CUSTO DAS MERCADORIAS OBJETO DE TRANSFERÊNCIA, utilizamos declarações da própria empresa Autuada - vide indicação do índice deste PAF. Com base no valor fornecido pela própria Autuada, como disse, encontramos o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi estornado, de acordo com o demonstrativos e planilhas (em meio eletrônico) mencionados no índice deste auto de infração.*

*Para confirmar o acerto e a qualidade desta Auditoria, nada melhor do que verificar o que e como os tribunais administrativos e judiciais têm decidido sobre esta matéria, objeto deste Auto de Infração, na forma a seguir:*

*...”*

Com relação ao argumento de inconstitucionalidade em relação a utilização do crédito fiscal e multa aplicada, ressalto não caber a este CONSEF a sua apreciação, consoante dispõe o art. 167, I, do RPAF/99, razão pela qual não me manifestarei a respeito.

Cabe registrar que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de janeiro a 16/05/2008, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o conseqüente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser arguida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2013 não se configurou a decadência.

No mérito, cabe registrar que a matéria objeto do presente lançamento de ofício já foi exaustivamente debatida por este órgão julgador, inexistindo qualquer discordância quanto ao entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma expressa e restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, podendo citar inúmeras decisões deste órgão, a exemplo dos Acórdãos n.ºs CJF 0239-02/12, CJF 0266-11/09, CJF 0012-11/10, CJF 0231-12/12 CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

Por sem turno, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

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

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

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

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

Por se tratar de crédito fiscal relativo às operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados, transferidos para filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

Tratando de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo "*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento*", dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do custo da mercadoria contendo os custos acima citados. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Cabe registrar que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é específico e taxativo, não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, outros custos relativos, por exemplo, a manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia elétrica, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme constante do lançamento tributário realizado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado, necessariamente, deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, sendo que agindo da maneira como a autuada vem se pautando impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, devendo adequar-se a tais artigos regulamentares que assim regem a matéria:

*"Art. 93 Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*(...)*

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

(...)

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;”.*

Resta cristalino que se o remetente destacou ICMS em valor superior ao devido, por ocasião da realização de operação de transferência de mercadorias em operações interestaduais, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o imposto devidamente destacado na nota fiscal, só pode gerar crédito ao destinatário das mesmas, respeitando o limite legal estabelecido, conforme já dito acima.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos de outro estado, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpra salientar que, conforme decisão proferida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ - RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente, o disposto no art. 13, §4º, inciso II da LC nº 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria insegurança jurídica.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para determinar 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 quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96, *frete CIF*. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do 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.

Entretanto, cabe ressaltar que a defesa apresentou documentações comprovando que alguns CTRC's, referentes ao exercício de 2008, constavam a indicação de que o frete era a pagar, isto é, por conta do destinatário (FOB), fato analisado e acolhido na informação fiscal, resultando na revisão. O autuante, após a revisão fiscal, constatou que houve equívoco nos levantamentos fiscais originais, fato que resulta na redução do ICMS reclamado para **R\$602.466,30**, de acordo com as planilhas às folhas 401 a 409 e CD acostado à folha 400 dos autos

Considero correto o procedimento adotado pela fiscalização ao revisar os levantamentos fiscais excluindo da autuação os CTRC's com a indicação de que o frete era a pagar.

Cabe ressaltar que o sujeito passivo recebeu os novos levantamentos, após a revisão realizadas pelos próprios autuantes, contendo planilhas detalhadas, fato que possibilitou ao contribuinte conferir lançamento por lançamento consignado pelos autuantes na revisão do valor devido, dessa forma, entendo, que caberia ao autuado ter apresentado cópias dos demais CTRC's que alega que teria sido com a indicação de que o frete era a pagar, isto é, por conta do destinatário

(FOB), fato não observado pela defesa, não podem ser acolhida a tese de defesa que todos os fretes foram na modalidade FOB.

Assim, o argumento defensivo de teria acostados aos autos alguns documentos fiscais apenas a título de exemplo, e que toda documentação fiscal estaria a disposição da fiscalização, o mesmo não pode ser acolhido, pois o artigo 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Cabe destacar que contra o contribuinte autuado foram lavrados outros Auto de Infração sobre a mesma matéria (estorno FRETE CIF). Um auto de infração foi pago pela Autuada e o outro foi julgado procedente, em consonância com as Ementas dos Acórdãos abaixo transcritos:

**ACORDÃO JJF Nº 0166-04/09**

**EMENTA. ICMS. EXTINÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PARCELAMENTO TOTAL DO DÉBITO.** Nos termos do art. 156, inciso I do CTN extingue-se o crédito tributário com o pagamento total do débito pelo sujeito passivo, ficando, conseqüentemente, também extinto o processo administrativo fiscal em conformidade com o inciso IV, do artigo 122, do RPAF/99. Defesa **PREJUDICADA**. Decisão unânime.

**ACÓRDÃO JJF Nº 0368-01/09**

**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.** Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. 2. .... Não acolhida a argüição de decadência. **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

Logo, entendo que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência parcial da autuação, conforme planilhas às 401 a 409 e CD à folha 400, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, 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.

Por tudo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$602.466,30, conforme demonstrativo às folhas 407 e 408.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0012/13-0**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$602.466,30**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR