

A. I. N°. - 206891.0021/10-4
AUTUADO - BUNGE ALIMENTOS S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA
SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/10/2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0167-01/16

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. Alegação defensiva de descaber a exigência fiscal por se tratar de frete com cláusula FOB e não CIF restou parcialmente comprovada, conforme diligências solicitadas por esta Junta de Julgamento Fiscal, realizadas por Auditor Fiscal da Assessoria Técnica do CONSEF (ASTEC/CONSEF). Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Não acolhida à arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/07/2010, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$244.716,45, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Utilizou indevidamente 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 133.791,50, acrescido da multa de 60%;
2. Utilizou indevidamente 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 protocolos, nos meses de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido ICMS no valor de R\$110.924,95, acrescido da multa de 60%.

Consta no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: *“Este Auto de Infração diz respeito tão-somente a 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 “1”), 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 subsequentes de vendas ou transferências (após o produto acabado ou a mercadoria já produzida) é uma despesa, pois somente é conhecida quando do processo de comercialização ou de transferência dessa mercadoria, pronta para o consumo, não existindo nenhum vínculo (direto nem indireto) com o custo de produção.

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 às fls. 80/91 c/c fls. 133/134 e o menor valor de frete por kg. 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 de fls. 11 (em meio eletrônico) c/c fls. 15/28 e 133/141.”

O autuado apresentou defesa às fls. 217 a 238. Argui em caráter preliminar a decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, alegando que o autuante não observou o prazo decadencial de cinco anos a partir do fato gerador. Consigna que o Auto de Infração foi recebido em 21/08/2010, exigindo ICMS e consectários legais referentes aos fatos geradores de janeiro de 2005 a dezembro de 2006. Cita e transcreve palavras de Zelmo Denari sobre a decadência, assim como o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, reproduzindo-o, para reforçar o seu entendimento.

Reporta-se sobre lição do mestre Aliomar Baleeiro, relativo ao ato de lançamento, transcrevendo-a, para dizer que o CTN estabeleceu de forma clara a questão da decadência do direito do Fisco efetuar o lançamento de seus créditos ou, se for o caso, homologar esses valores.

Sustenta que o atual entendimento doutrinário referendado por decisões do STJ, é no sentido de vislumbrar o início do prazo decadencial de 05 (cinco) anos à Fazenda para consumação da homologação, quer seja expressa ou tácita, conforme decisões nos REsp 677.251/PR, EREsp 572603/PR, REsp 395059/RS, as quais transcreve.

Acrescenta que, conforme se depreende do atual entendimento extraído da melhor doutrina e da jurisprudência pátria, a decadência dos créditos tributários deverá observar o prazo de cinco anos, como preceitua o CNT no “status” de lei complementar em matéria de normas gerais de

direito tributário. Diz que este entendimento está corroborado por expressa disposição constitucional, notadamente o art. 146, III, 'b', da CF/88.

Aduz que a constituição definitiva do crédito tributário se dá com o recebimento do Auto de Infração, no qual constem exatamente os fatos que supostamente deram origem aos valores não recolhidos, sob a ótica do Fisco, restando evidente que os créditos anteriores a 30/12/2003 foram atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, notadamente porque o ICMS segue sistemática do auto lançamento conforme comprovam o livro Registro de Entradas, de Apuração e as GIA's enviadas através do Sintegra no mês subseqüente ao fato gerador, e que inclusive serviu de base aos trabalhos da Fiscalização.

Requer que seja decretada a decadência do lançamento em exame.

Consigna o seu inconformismo quanto ao mérito da autuação. Afirma que não ocorreu utilização indevida de crédito de ICMS por conta das divergências apontadas pelos autuantes, pois as informações que lhes foram passadas não foram devidamente aferidas, conforme se conclui da análise dos autos.

Assevera que diante de todas as informações prestadas não poderia o Fisco partir para presunção de que o frete CIF está incluído no preço da transferência, até porque a observação na nota fiscal não afirma isto, mas que o frete foi pago pelo remetente, e que o preço de custo de transferência, conforme os termos do art. 13, § 4º da LC nº 87/96, notadamente porque o critério contábil adotado é o de absorção.

Salienta que obrigação tributária nasce com o fato gerador, que é a ocorrência, no mundo fenomênico, da situação hipoteticamente descrita pela lei e que sem a ocorrência do fato gerador o tributo não é exigível, porque a obrigação tributária só nasce com ele. Evoca lição de Roque Antonio Carrazza, transcrevendo-a, para apoiar a sua argumentação.

Transcreve os artigos 146 e 150 da Constituição Federal, para dizer que estes dispositivos constitucionais retratam 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.

Acrescenta que cabe ao Fisco atentar à matéria expressamente contida na lei para cobrar tributo, no contexto de sua atividade plenamente vinculada, conforme o art. 142 do CTN, reproduzindo posição de Roque Carrazza nesse sentido.

Sustenta ser impossível o critério de interpretação adotado pelos autuantes, considerando que os fatos verdadeiros não são aqueles expostos, por terem sido desvirtuados. Reproduz os artigos 109 e 110 do CTN, e diz não ser admissível que o Fisco desqualifique atos jurídicos praticados legítima e legalmente, pois traz enorme insegurança jurídica pela desconconsideração de atos que estão suportados em bases legais e procedimentos lícitos.

Ainda sobre o princípio da legalidade, reproduz lições do mestre Celso Ribeiro Bastos em conjunto com Ives Gandra, na obra Comentários à Constituição do Brasil, 2º vol., pág. 23, ao esclarecer esse princípio.

Frisa que resta saber se os autuantes poderiam legalmente desconsiderar, desclassificar, transmutar, presumir a natureza das relações jurídicas mantidas entre pessoas jurídicas para, sob a sua ótica, aplicar-lhe arbitrariamente uma nova configuração que atendessem a sua conveniência e interesses interpretativos. Diz que a resposta a este questionamento, como esposado anteriormente, sem dúvida é negativa, conforme ensina o mestre Gilberto de Uhlôa Canto, que transcreve.

No que concerne à multa imposta, alega que se demonstrada inexistência de prejuízo ao Fisco, deve ser cancelada a Notificação e principalmente a multa, tal como o acórdão CAT/GO, da 2ª Câmara e publicado no DOE/GO de 25/08/95.

Afirma que o valor da multa é exorbitante e desproporcional em relação à natureza da infração que lhe é imputada, ainda mais que da mesma não decorre prejuízo ao Estado.

Diz que se verificando o caráter confiscatório da multa aplicada sobre a infração apontada no Auto de Infração, e o expresso reconhecimento do próprio Fisco que o imposto fora devidamente apurado e recolhido ao Estado do remetente dentro do prazo regulamentar, não há como mantê-la.

Finaliza a sua peça defensiva requerendo seja considerada procedente a defesa, em preliminar, e acaso superada, no mérito, o cancelamento da exigência do imposto, da multa e dos juros, por ser medida de direito e de justiça.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 267 a 270). Contestam a preliminar de decadência arguida pelo autuado. Salientam que o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB) é taxativo ao estabelecer que a decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN é a mesma prevista no art. 173, I, desse mesmo diploma legal, isto é, que o prazo começa a ser contado a partir do primeiro dia útil do exercício subsequente. Dizem que desse modo, o COTEB supre a lacuna deixada no § 4º do CTN, conforme transcrição que apresentam.

No mérito, observam que a empresa mesmo sendo intimada várias vezes (fls.46 a 48 e 188/203), ainda, 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.

Ressaltam que a apresentação da planilha de custos, nos moldes da intimação, é imprescindível para saber se o autuado está com a razão ou não, haja vista que tem várias operações registradas de conhecimento de transporte com o frete CIF (fls.239 a 257).

Observam que quando da confecção da DIPJ entregue à RFB (fls.52/54) a empresa faz a composição dos Custos de Produção com a inclusão de rubricas como a Depreciação, Manutenção e Amortização, contrariando o disposto no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Assinalam que nesta toada faz-se necessário também que o autuado apresente a planilha de custos de produção, na forma constante da intimação de fl. 48; e faça uma correlação de todas as notas fiscais de transferência interestadual com os respectivos CTRCs, haja vista que todo transporte é efetuado pela própria Bunge Alimentos S/A (fls.114 a 184) e com indicação de FRETE CIF, de acordo com os registros feitos nas notas fiscais.

Registram que foram lavrados Autos de Infração contendo a mesma infração de que cuida o presente Auto de Infração, sendo que um foi pago e o outro julgado procedente, conforme os Acórdãos JJF N^{os} 0368-01/09 e 0166-04/09.

Finalizam a peça informativa pedindo que seja o autuado intimado a apresentar o material listado acima, para posteriormente, comprovado o acerto da autuação seja o Auto de Infração julgado procedente.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência à IFEP COMÉRCIO (fl. 275), a fim de que a repartição fazendária intimasse o autuado a apresentar em sua totalidade a correlação das notas fiscais de transferência interestadual com os respectivos CTRCs, no intuito de comprovar a sua alegação de que o transporte fora efetuado com frete FOB e não CIF, conforme consta nas notas fiscais arroladas na autuação.

O autuado intimado (fls.277/278) não atendeu a intimação.

A 1ª JJF, após análise e discussão na sessão de julgamento, converteu o feito em diligência à IFEP COMÉRCIO (fl. 282), a fim de que os autuantes excluíssem do montante do débito, os valores relativos às mercadorias recebidas em transferência pelo autuado as quais não foram produzidas pelos estabelecimentos remetentes, bem como as transferências realizadas pelo estabelecimento

que não exerce atividade industrial, no caso o estabelecimento localizado no Estado do Paraná.

Os autuantes atenderam a diligência (fl.285). Elaboraram dois demonstrativos contendo os trabalhos solicitados na diligência.

O autuado se manifestou 342-A/343. Diz que, conforme se depreende da diligência, não houve propriamente o atendimento da exclusão determinada, mas apenas a elaboração dos demonstrativos e planilhas.

Afirma que desses demonstrativos é possível concluir que, com a efetiva exclusão dos valores apontados do montante do débito lançado, a exigência torna-se totalmente indevida.

Finaliza dizendo que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

A 1ª JJF, considerando que os autuantes não haviam sido cientificados das manifestações do autuado, converteu o feito em diligência IFEP COMÉRCIO (fl. 406/407), a fim de que o órgão competente da repartição fazendária dessa ciência aos autuantes e estes se pronunciassem sobre as alegações defensivas.

Os autuantes se pronunciaram (fl. 409) consignando que fora solicitado na diligência que fossem separados os valores relativos às mercadorias que não haviam sido produzidas pelos estabelecimentos remetentes, o que atenderam conforme dois demonstrativos acostados às fls. 286 e 332.

A 1ª JJF, após análise e discussão em pauta suplementar, converteu o feito em diligência a ASTEC/CONSEF (fl. 412/413), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para que adotasse as seguintes providências:

- verificasse e informasse se os elementos juntados pelo autuado (fls.335/338), efetivamente, comprovavam a alegação defensiva de que o transporte fora efetuado com frete FOB e não CIF, conforme correlação das notas fiscais de transferência interestadual com os respectivos CTCRs que apresentara. Caso a alegação restasse comprovada parcialmente, deveria o diligenciador elaborar novos demonstrativos, contendo apenas a exigência referente às notas fiscais não comprovadas.

O diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 64/2013 (fl. 415 a 417). Discorre sobre o pedido de diligência. Reporta-se sobre o procedimento adotado pelo autuado. Esclarece a metodologia adotada para cumprimento da diligência. Conclusivamente, consignou o diligenciador que se constata a não comprovação por parte do autuado de que o transporte ocorreu sob a modalidade FOB. Entretanto, diz que foram verificadas nos autos, cópias de documentos indicando operações com frete FOB, conforme o “Demonstrativo relativo à transferência oriunda de filiais industriais – modalidade frete FOB comprovada pelo autuado”. Informa que essas operações foram excluídas dos novos demonstrativos solicitados pelo relator, acostados às fls. 429 a 469 e 471 a 524, inclusive dos demonstrativos consolidados, fls. 428 e 470, a partir da segregação efetuada pelos autuantes.

O autuado cientificado da diligência (fl.543/543-v) consigna que, conforme se depreende das notas fiscais e correspondentes CTCRs anexados, colhidos por amostragem de uma para cada mês, resta confirmado que o diligenciador não levou em consideração que no campo “frete por conta” – 1.Emitente e 2.Destinatário – constou por equívoco do estabelecimento remetente a marcação para o frete por conta do emitente (1), enquanto nos CTCRs, no campo Frete “Pago” e a “Pagar”, devidamente assinalado como “a Pagar”.

Diz que dessa forma, o frete não foi CIF, mas sim FOB, tendo sido regularmente registrado no LRE e, por consequência, não incluído no custo da mercadoria recebida.

Salienta que tais documentos levantados por amostragem demonstram que a diligência não alcançou seu objetivo, restando incompleta e trazendo incerteza quanto à exigência fiscal.

Alega que caberia ao menos identificar a correlação das Notas Fiscais e CTCRs relacionando

aqueles com a indicação CIF em ambos, com a efetiva exclusão dos valores referentes às Notas Fiscais onde conste o CTRC como “a Pagar”.

Finaliza dizendo que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente.

Os autuantes cientificados do Parecer ASTEC Nº 64/2013 se pronunciaram (fls. 648 a 652). Consignam que concordam com o resultado apresentado pela ASTEC. Entretanto, dizem que se a mercadoria foi produzida pela empresa não importa se foi transferida por intermédio de uma das suas filiais para fins de aplicação da regra matriz contida no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, na forma da Instrução Normativa nº 052/2013, cujo inteiro teor reproduzem.

Salientam que a autuação obedeceu literalmente ao contido na referida Instrução Normativa. Invocam e reproduzem os artigos 100, 106, I, e 96, todos do CTN, para apontar a necessidade de obediência à legislação, incluída a Instrução Normativa.

Ressaltam que como o PAF foi objeto de diligência pela ASTEC é necessário que o diligenciador se manifeste sobre as novas alegações do autuado.

Finalizam opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

A 1ª JJF converteu o feito em diligência à ASTEC/CONSEF (fl.656/657), a fim de que Auditor Fiscal que cumpriu a diligência anterior verificasse e se pronunciasse sobre a alegação defensiva de que não levava em consideração que no campo “*frete por conta*”- 1. *Emitente* e 2. *Destinatário* - constou por equívoco do estabelecimento remetente a marcação para o frete por conta do emitente (1), enquanto nos CTRCs, no campo *Frete “Pago”* e a “*Pagar*” foi devidamente assinalado como “*a Pagar*”, portanto, sendo o frete FOB e não CIF e, conseqüentemente, não incluído no custo da mercadoria recebida, conforme regularmente registrado no livro Registro de Entrada. Foi solicitado ainda que, considerando o resultado da verificação, o diligenciador elaborasse, se fosse o caso, novo demonstrativo, excluindo os valores correspondentes ao frete FOB.

O diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 64/2015 (fls. 678 a 680). Discorre sobre o pedido de diligência. Reporta-se sobre o procedimento do autuado. Diz que o sujeito passivo reitera sua insatisfação em face do lançamento de ofício, ao alegar, na fl. 543, a natureza da operação frete como sendo despesa comercial, e não elemento de custo de produção. Acrescenta que para sustentar o seu entendimento o autuado acosta aos autos, fls. 545 a 594 e 610 a 646, cópias de documentos fiscais, inclusive, do livro Registro de Entrada, relativos à mencionada operação fiscal.

Refere-se à complementação da diligência. Aduz que após constatar a verossimilhança do pleito do autuado, através da análise da documentação, por ele, acostada, a exemplos das escriturações da Nota Fiscal nº 190.459, de 08/11/05 e do CTRC nº 186.164, de 08/11/05, fl. 624, foram enviados Termos de Intimação, fls. 670, 671, 674 e 675, para confirmar a alegação defensiva, diante da necessidade de demonstração da correlação dos números das notas fiscais de transferência interestadual consignada nos documentos denominados “*DEMONSTRATIVO RELATIVO À TRANSFERÊNCIA ORIUNDA DE FILIAIS INDUSTRIAIS - MODALIDADE DE FRETE NÃO COMPROVADA PELO AUTUADO*” e “*DEMONSTRATIVO RELATIVO À TRANSFERÊNCIA ORIUNDA DE FILIAL ATACADISTA - MODALIDADE DE FRETE NÃO COMPROVADA PELO AUTUADO*”, exercícios de 2005 e 2006, fls. 418 a 425; 429 a 469 e 471 a 524, com aqueles constantes nos respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), indicando a modalidade da operação fiscal da operação de frete, de acordo com os registros desses conhecimentos.

Registra que o sujeito passivo apresenta, em meio magnético, conforme mídia na fl. 673, arquivos, contendo os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, utilizados para a confirmação da alegação defensiva.

Esclarece que a partir dos confrontos dos dados das inscrições estaduais do remetente e do destinatário/autuado, dos números da nota fiscal e CNPJ - esse de forma subsidiária - nos arquivos magnéticos juntados ao processo pelo contribuinte com as respectivas informações dos

documentos de fls. 418 a 425; 429 a 469 e 471 a 524, foram elaborados novos demonstrativos, para os exercícios de 2005 e 2006, em resposta ao quesito formulado, a saber:

- Demonstrativo de débito do valor remanescente do lançamento após comprovação pelo autuado da modalidade de frete a pagar, fl. 681;
- Demonstrativo relativo à transferência oriunda de filiais industriais - modalidade de frete a pagar comprovada pelo autuado, fls. 682 a 699 e 701 a 737;
- Demonstrativo relativo à transferência oriunda de filial atacadista - modalidade de frete a pagar comprovada pelo autuado, fls. 700 e 738;
- Demonstrativo relativo à transferência oriunda de filiais industriais - modalidade de frete a pagar não comprovada pelo autuado, fls. 761 a 772 e 774 a 778;
- Demonstrativo relativo à transferência oriunda de filial atacadista - modalidade de frete a pagar não comprovada pelo autuado, fls. 773 e 779.

Observa que, além da amostragem de CTRC acostada, conforme cópias às fls. 739 a 760, consta nos autos os novos demonstrativos acima mencionados, em meio magnético, gravados em CD-R, fl. 780.

Conclusivamente, registra que se constata a comprovação em parte, pela empresa BUNGE ALIMENTOS S/A., com base dos documentos juntados ao PAF, na mídia na fl. 673, de que a operação de transporte efetuada ocorreu sob a modalidade “A PAGAR”, portanto, sendo a operação de frete FOB, conforme os demonstrativos relativos às transferências oriundas de filial industrial e atacadista para o autuado. Esclarece que, dessa forma, as respectivas operações foram excluídas, sendo elaborados novos demonstrativos, inclusive com o valor remanescente do lançamento para responder ao quesito formulado, destacando, também, a informação do número do CTRC, conforme fls. 681 a 738.

Ressalta que, no entanto, há operações não comprovadas acerca da modalidade do frete contratado, de acordo com as operações nos demonstrativos de fls. 761 a 779.

O autuado intimado para ciência do Parecer ASTEC N° 64/2015 (fls.781/782) apresentou requerimento à fl.787-A, alegando que na recebera cópia do CD de fl. 780 contendo as planilhas de modo a lhe permitir a análise e manifestação, razão pela requer a disponibilização de uma cópia do referido CD.

Um dos autuantes consignou a sua ciência do Parecer ASTEC N° 064/15 à fl. 785.

A 1ª JJF, em face da alegação defensiva, converteu o feito em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 796), a fim de que fosse entregue ao autuado cópia do CD solicitado, acostado à fl. 780 dos autos.

O autuado tendo recebido o CD solicitado se manifestou (fl. 800). Diz que analisado o conteúdo do CD verificou, como não podia ser diferente, que o resultado da diligência retratava exatamente a falta de comprovantes. Alega, entretanto, que o Parecer ASTEC N° 64/2015 é anterior à última juntada de documentos que comprovam os demais fretes FOB, de modo que não retrata o resultado da análise dos mesmos.

Diante disso, requer seja determinada diligência complementar para análise dos documentos apresentados, na busca da verdade material.

VOTO

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de ocorrência da decadência do direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, por não ter a Fiscalização observado o prazo decadencial de cinco anos a partir do fato gerador. Alega o impugnante que o Auto de Infração foi recebido em 21/08/2010, exigindo ICMS e consectários legais referentes aos fatos geradores ocorridos de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, atingidos pela decadência, não mais podendo ser exigidos, razão

suficiente para extinguir-se o crédito correspondente por ter transcorrido o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN.

Certamente que não pode prosperar a pretensão defensiva. Isso porque, o entendimento prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que a contagem do prazo decadencial se dá na forma da regra prevista no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador como termo inicial para contagem do prazo. Esta mesma disposição se encontrava no art. 107-A do Código Tributário da Bahia – COTEB – Lei nº 3.956/1981, vigente à época dos fatos, revogado mediante a Lei nº 13.199 de 29/11/2014.

Entretanto, independentemente da revogação do aludido art. 107-A do COTEB, o entendimento tanto da PGE/PROFIS como deste CONSEF, é da impossibilidade de sua aplicação retroativa para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária vigente à época dos fatos geradores, por se tratar de norma jurídica de natureza material e não procedimental. Neste sentido, o Acórdão CJF nº 0107-12/15.

Assim sendo, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador conforme o artigo 173, I, do CTN.

Diante disso, não há como acolher a tese defensiva, pois, no caso em tela, a autuação diz respeito a fatos ocorridos nos exercícios de 2005 e 2006, sendo que a contagem do prazo decadencial para o exercício de 2005 iniciou-se em 01/01/2006 com termo final em 31/12/2010.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado no dia 12/07/2010 e ciência da lavratura por parte do autuado ocorreu em 21/08/2010 - conforme Intimação e Aviso de Recebimento (AR) acostados aos autos às fls. 214/215 -, portanto, dentro do prazo decadencial de cinco anos, descabendo, portanto, falar-se em homologação tácita do lançamento e, conseqüentemente, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Não acolho, portanto, a decadência arguida.

No mérito, conforme descrito no Auto de Infração, a exigência fiscal diz respeito à glosa do crédito fiscal atinente exclusivamente ao 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.

Conforme esclarecido pelos autuantes foi constatado que o autuado, nas operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, incluiu a parcela do frete CIF quando da composição da base de cálculo do ICMS, haja vista que está consignada nas notas fiscais da mesma a expressão “frete pago pelo emitente” (código “1”), ou seja, o valor do frete está incluso no valor da mercadoria.

O entendimento da Fiscalização é de que o procedimento adotado pelo autuado não encontra amparo legal, haja vista que não sendo 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.

Verifica-se que a Fiscalização apurou a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, de forma taxativa, não admitindo qualquer outro tipo de custo.

Observe que no levantamento fiscal o valor do frete computado no custo das mercadorias objeto de transferência foi apurado com a utilização de declarações do próprio contribuinte (fls. 80/91,

133/134) e o menor valor do frete por kg, tendo sido encontrado o percentual e o respectivo valor do ICMS que foi objeto de estorno, conforme demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” elaborado pelos autuantes acostado aos autos, juntamente com planilhas e demonstrativos em meio magnético.

Convém observar que o frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, inclusive, porque surge em momento posterior à formação do custo, isto é, quando o produto já está acabado.

Assim, ao computar na base de cálculo a parcela do frete CIF não prevista na Lei Complementar nº 87/96, que é respaldada na Constituição Federal, o autuado incorre na irregularidade apontada neste item da autuação, haja vista que nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, 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 Nº 87/96.

Relevante consignar que esta Junta de Julgamento Fiscal no intuito de alcançar a verdade material - já que o autuado alega que o frete objeto de glosa pela Fiscalização ocorrera mediante cláusula FOB e não CIF - converteu o feito em diligência em duas oportunidades à Assessoria Técnica do CONSEF para que Auditor Fiscal designado excluísse do levantamento os valores atinentes ao frete FOB que comprovadamente o autuado apresentasse.

Na última diligência o ilustre diligenciador da ASTEC/CONSEF emitiu o Parecer ASTEC Nº 64/2015, no qual esclarece que intimou o autuado (Termos de Intimação, fls. 670, 671, 674 e 675) para confirmar a alegação defensiva, diante da necessidade de demonstração da correlação dos números das notas fiscais de transferência interestadual consignada nos documentos denominados “*DEMONSTRATIVO RELATIVO À TRANSFERÊNCIA ORIUNDA DE FILIAIS INDUSTRIAIS - MODALIDADE DE FRETE NÃO COMPROVADA PELO AUTUADO*” e “*DEMONSTRATIVO RELATIVO À TRANSFERÊNCIA ORIUNDA DE FILIAL ATACADISTA - MODALIDADE DE FRETE NÃO COMPROVADA PELO AUTUADO*”, exercícios de 2005 e 2006, fls. 418 a 425; 429 a 469 e 471 a 524, com aqueles constantes nos respectivos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), indicando a modalidade da operação fiscal da operação de frete, de acordo com os registros desses conhecimentos.

Registra que o sujeito passivo apresentou, em meio magnético, conforme mídia na fl. 673, arquivos, contendo os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas, utilizados para a confirmação da alegação defensiva.

Esclarece que a partir dos confrontos dos dados das inscrições estaduais do remetente e do destinatário/autuado, dos números da nota fiscal e CNPJ, esse de forma subsidiária, nos arquivos magnéticos juntados ao processo pelo contribuinte com as respectivas informações dos documentos de fls. 418 a 425; 429 a 469 e 471 a 524, foram elaborados novos demonstrativos, para os exercícios de 2005 e 2006, em resposta a diligência.

Acolho o resultado apresentado pelo diligenciador da ASTEC/CONSEF, nos termos do Parecer ASTEC Nº 64/2015, haja vista que realizado com o confronto dos CTCRs e as respectivas Notas Fiscais, tendo sido excluídos do levantamento os valores comprovadamente relativos ao frete FOB.

Entretanto, cabe observar que esta Junta de Julgamento Fiscal houvera determinado aos autuantes que excluíssem do montante do débito os valores relativos às mercadorias recebidas em transferência pelo autuado, não produzidas pelos estabelecimentos remetentes, bem como as transferências realizadas pelo estabelecimento que não exerce atividade industrial, no caso a filial atacadista localizada no Estado do Paraná.

Apesar de cumprirem a diligência os autuantes consignaram que se a mercadoria foi produzida pela empresa não importa se foi transferida por intermédio de uma das suas filiais para fins de aplicação da regra matriz contida no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, na forma da Instrução Normativa

nº 052/2013.

De fato, assiste razão aos autuantes. Com o advento da referida Instrução Normativa nº 052/2013 - registre-se, em momento posterior à diligência solicitada por esta JJF - esse entendimento restou sedimentado. Ou seja, mesmo que a transferência seja realizada por filial de indústria que não exerça atividade industrial, se a mercadoria foi produzida pela empresa, aplica-se a regra prevista no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Diante disso, descabe a exclusão solicitada por esta JJF referente aos valores constantes do montante do débito cujas transferências foram realizadas pela filial atacadista do Paraná.

Porém, com a manutenção da exigência referente à filial atacadista do Paraná, há que se considerar o resultado da diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, na forma do Parecer ASTEC Nº 64/2015, no que diz respeito à comprovação por parte do autuado de que o frete ocorreu com cláusula FOB.

Assim sendo, cabe considerar o resultado refletido no Demonstrativo elaborado pelo diligenciador referente à filial do Paraná, acostado aos autos às fls. 773 e 778/779v.

Diante do exposto, as infrações 1 e 2 são parcialmente subsistente no valor de R\$61.031,49, conforme demonstrativos abaixo:

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 1				
OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VALOR APURADO		VLR. REMAN. (Dilig. + Frete)
		DILIGÊNCIA (Fls. 761/772v)	FRETE FILIAL ATAC. (Fl. 773)	
JAN/2005	10.844,12	10.696,06	148,06	10.844,12
FEV/2005	7.897,46	4.499,24	0,00	4.499,24
MAR/2005	10.119,47	5.840,54	0,00	5.840,54
ABR/2005	15.050,50	10.575,94	0,00	10.575,94
MAI/2005	12.219,40	8.352,90	104,68	8.457,58
JUN/2005	12.433,14	4.412,94	469,58	4.882,52
JUL/2005	10.286,88	1.997,14	0,00	1.997,14
AGO/2005	10.934,60	218,01	0,00	218,01
SET/2005	9.580,13	143,61	0,00	143,61
OUT/2005	13.728,22	1.064,25	0,00	1.064,25
NOV/2005	10.463,42	715,50	0,00	715,50
DEZ/2005	10.234,16	1.221,37	99,38	1.320,75
TOTAL	133.791,50	49.737,50	821,70	50.559,20

DEMONSTRATIVO DA INFRAÇÃO 2				
OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VALOR APURADO		VLR. REMAN. (Dilig. + Frete)
		DILIGÊNCIA (Fls. 773/772v)	FRETE FILIAL ATAC. (Fl. 778/779v)	
JAN/2006	12.074,35	381,55	383,89	765,44
FEV/2006	8.042,10	49,72	143,31	193,03
MAR/2006	9.907,41	645,63	0,00	646,63
ABR/2006	9.061,19	267,14	242,18	509,32
MAI/2006	8.192,25	1.583,93	147,90	1.731,83
JUN/2006	9.857,90	407,70	292,37	700,07
JUL/2006	9.072,04	1.135,06	130,77	1.265,83
AGO/2006	10.958,15	1.666,70	0,00	1.666,70
SET/2006	8.622,25	208,83	260,61	469,44
OUT/2006	7.059,92	352,94	124,73	477,67
NOV/2006	9.916,15	1.456,88	284,24	1.741,12
DEZ/2006	8.161,24	305,21	0,00	305,21
TOTAL	110.924,95	8.461,29	2.010,00	10.472,29

Em relação à arguição de desproporcionalidade e do caráter confiscatório da multa, observo que a multa indicada no Auto de Infração tem previsão no artigo 42, da Lei nº 7.014/96, não cabendo a este órgão julgador administrativo a apreciação de questões relacionadas à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/BA. No que tange ao

cancelamento, vale consignar que, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a competência para tal apreciação é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante estabelece o art. 159 do RPAF/99.

Por derradeiro, indefiro o pedido formulado pelo impugnante para que seja realizada “diligência complementar” para análise dos documentos apresentados na última juntada de documentos que comprovam os fretes FOB, na busca da verdade material.

Isso porque foi oportunizado ao contribuinte, por meio de diligências solicitadas por esta JJF, apresentar em sua totalidade os documentos fiscais que comprovassem as suas alegações, o que não foi atendido. Na realidade, houve até a realização de diligência complementar realizada por Auditor Fiscal da ASTEC/CONSEF, em face de apresentação de documentos por amostragem.

Por certo que o princípio da verdade material é norteador do processo administrativo fiscal, porém, não pode a solução da lide se prolongar eternamente - o Auto de Infração foi lavrado em 12/07/2010, portanto, há mais de cinco anos - com a apresentação pelo contribuinte de documentos que estão em sua posse apenas por amostragem.

No presente caso, esta JJF na busca da verdade material converteu o feito em diligência à IFEP/COMÉRCIO especificamente para que a repartição fazendária intimasse o autuado a apresentar em sua totalidade a correlação das notas fiscais de transferência interestadual com os respectivos CTCs, no intuito de comprovar a sua alegação de que o transporte fora efetuado com frete FOB e não CIF. Apesar de intimado neste sentido o contribuinte não atendeu a solicitação.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0021/10-4**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.031,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR