

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0021/10-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BUNGE ALIMENTOS S/A.
RECORRIDOS - BUNGE ALIMENTOS S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0167-01/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/05/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0145-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. ESTORNO FRETE CIF. No presente PAF não constam as regras para estabelecimento da base de cálculo do ICMS, como preconizado na Lei Complementar nº 87/96, que traçou linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. As operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completá-lo o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas). Consta, também, que os autuantes não anexaram à planilha de cálculo do custo de produção que serviria de base para o lançamento fiscal pretendido, assim como não houve a devida demonstração da base de cálculo utilizada, conforme prevê o art. 13, § 4º, da LC 87/96. Recursos **PREJUDICADOS**. Decretada, de ofício, a Nulidade do Auto de Infração. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Temos em análise os Recursos de Ofício e Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/07/2010 para cobrar ICMS no valor de R\$244.716,45, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

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%.*

Após tramitação regular do presente PAF em primeira instância, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0167-01/16, decidiu, por unanimidade, pela Procedência em Parte do presente auto, conforme voto transcrito abaixo:

“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 argüida.

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.

Observo 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 alegara 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 CTSCs, 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.

Inconformada com a Decisão de Primeira Instância o autuado interpôs Recurso Voluntário, com as seguintes alegações:

Preliminarmente, reafirma o direito a decadência referente ao período de 01/01/2005 a 20/08/2005.

Para tal, reafirma que o ICMS é um tributo método de apuração a sistemática de confronto entre os débitos e créditos resultantes das operações realizadas mensalmente pelo recorrente, de acordo com a movimentação de suas mercadorias (entradas e saídas).

Aduz que: “o que se está discutindo é o suposto recolhimento a menor ou não recolhimento da parte de parte ICMS pelo recorrente e não a falta de recolhimento de todo o ICMS daquele período.”

Assevera que: “fatos devidamente escriturados no Livro Registro de Apuração do ICMS e Guias de Apuração transmitida à fiscalização, na forma exigida na Legislação Tributária do Estado da Bahia, sendo que qualquer diferença referente à apuração do saldo do mês deve ser lançada com base na regra do artigo 150 e não do artigo 173 do CTN.

Assim, fica evidente que a constituição dos créditos relativos ao período de 01/01/2005 a 20/08/2005 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 artigo 150, §4º do CTN, notadamente porque o ICMS segue a sistemática do lançamento por homologação, devendo os valores relativos aos períodos citados ser excluídos do lançamento mencionado.”

Para sustentar sua tese recursal, o recorrente transcreve diversas decisões do STJ que versam sobre a matéria em tela, assim como lições e citações de proeminentes estudiosos do Direito Tributário.

Finaliza enfatizando que: “fica evidente que os créditos anteriores a dezembro 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 artigo 150, §4º do CTN, notadamente porque o ICMS segue a sistemática do auto-lançamento conforme comprovam o Registro de Entradas, de Apuração e as GIA's enviadas através do Sintegra/EFD, no mês subsequente ao fato gerador, e que inclusive serviu de base aos trabalhos da Fiscalização.

Como visto, não há como se deixar de observar a expressa disposição prevista no CTN sobre a decadência de 5 (cinco) anos para constituição do crédito tributário, o que desde já se requer.

Com relação ao mérito tece as seguintes considerações:

Desta forma, em sede de diligência apresentou: “nova relação contendo os conhecimentos de fretes das mercadorias constantes nas notas fiscais, que elucidam as dúvidas em relação ao fretes, ou seja, que eles foram realizados na modalidade FOB e não CIF”.

Ressalta que: “sobre tais documentos, o Sr. Fiscal, em resultado de diligência, detalhou a apuração do valor de R\$ 61.139,37, suportado às fls. 761 a 780 pelo documento denominado de Demonstrativo Relativo à Transferência Oriundas de Filiais Industriais - Modalidade de Frete a Pagar Não Comprovadas pelo Fisco, em 20/08/2015.

O recorrente, às fls. 782, por sua vez, manifestou-se, em 15/09/2015, requerendo cópia do CDROM, mídia magnética, a qual continha o resultado da diligência e a relação de notas fiscais, nas quais o fisco apurou que nelas estavam consignadas as modalidades de fretes “pagos”.

Para dirimir as duvidas restantes no levantamento dos valores a serem corrigidos, por tratar de fretes na condição FOB e, portanto a serem excluídos do presente PAF, o recorrente, em 06/10/2015, protocolou manifestação (fl.799) informando que localizou mais parcelas dos respectivos conhecimentos de fretes tidos como não comprovados pelo fiscal, quando da prolação dos

termos da diligência, juntando mídia magnética, (DVD) fl. 802, conforme cadastramento efetivado pela Secretaria da Fazenda, em 06-10-2015.

Afirma que com a *“juntada da referida mídia magnética, na qual encontravam-se as comprovações dos conhecimentos de fretes, tidos como faltantes, em 18/12/2015, (cadastramento em 21/12/2015), o recorrente requereu diligência complementar, pedido que não foi atendido pelo fisco, mantendo o Auto de Infração, no montante apurado de R\$ 61.139,37, fato que não pode ser levado adiante mediante a juntada da mídia com a totalidade das informações necessárias para a declaração de improcedência do presente Auto de Infração.”*

Destaca o recorrente que: *“não houve disposição do Sr. 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.”*

Para efeito de esclarecimento, diz que: *“o referido método contábil consiste na apropriação de todos os custos (diretos e indiretos, fixos e variáveis) causados pelo uso de Recursos da produção aos bens elaborados, e somente os custos de produção, isto dentro do ciclo operacional interno. Dessa forma, todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos fabricados.”*

“Portanto, alegar que despesas comerciais, inclusive as de transportes, estariam inclusas no preço de transferência dos produtos é acusar o recorrente de não respeitar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e ainda o Regulamento do Imposto de Renda.”

Ressalta que: *“é cristalino que as despesas com fretes nas transferências de produtos das Unidades Produtoras para o Estado da Bahia não estão inclusos nos custos de produção, pois são contabilizados como despesas comerciais.”*

Reitera 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, (notas de entradas e CTCRs) dirimindo quaisquer dúvidas quanto a sua inclusão no preço de transferência ou custo, como supostamente alega a fiscalização.*

Como exemplo destaca que:

1. Tome-se como exemplo, o conhecimento de frete n.º 322980, emitido em 28/01/2005 para acobertar o transporte das mercadorias constantes na nota fiscal 15499, emitida na mesma data, se constatando que os dois/outros documentos estão devidamente escriturados, não restando dúvida que os fretes foram realizados na modalidade FOB.
2. Não obstante, verificar-se na nota fiscal 15499, que no campo "frete por conta" - 1. Emitente e 2. Destinatário, constar a marcação para o frete por conta do emitente (1), no CTCRC 322980, no campo Frete "Pago" e a "Pagar", devidamente assinalado como a Pagar, se comprova com a apresentação destes documentos e outros aqui anexados, se tratarem de mero erro de cadastro de observações no sistema de faturamento do recorrente, não servindo de fundamento para se presumir que o custo do frete se encontra embutido nos preços de transferências entre as Unidades Produtoras do recorrente.

Com base no art. 155, parágrafo 2º, I da Constituição Federal de 1988, o princípio da não cumulatividade, assegura ao contribuinte o direito de creditar-se do imposto recolhido no Estado Origem, pois atendeu aos requisitos legais de escrituração das notas fiscais e os CTCRs nos livros das filiais remetentes das mercadorias.

E mais, comprovando as alegações acima, o recorrente apresenta planilha, denominada de Comparativo de Preços de Transferências e Preços de Venda, aqui anexado, onde se pode constatar que o preço de venda é superior ao preço de transferência, sendo este idêntico ao preço de custo. Note-se nos exemplos apresentados:

a) O produto Maionese 24x200 Sach Primor/EGGS - código 115576, constante da nota fiscal de transferência 155064, emitida em 03/07/2005, tem o seu preço de transferência no valor de R\$ 9,38 e o mesmo fora comercializado a R\$ 19,27, conforme nota fiscal n.º 32574, tendo como cliente a Distribuidora Codical de Alimentos, com margem de lucro aplicada que alcança 105%.

b) O produto Creme Vegetal Soya Sul 24x250CS, nota fiscal de transferência 2223, emitida em 04/03/2006, tem o seu preço de transferência no valor de R\$ 5,37 e este mesmo produto fora comercializado a R\$ 13.69, conforme nota fiscal n.º 46147, tendo como cliente a Comercial de Estiva Paulo Afonso, com margem de lucro aplicada que alcança 154%.

Com relação ao valor presumido de Frete CIF que deu lastro a acusação o recorrente fez os seguintes esclarecimentos:

1. (...), 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.
2. Os informados valores foram utilizados para compor o valor da prestação, quando da devida emissão dos CTCRs, os quais serviram para acobertar o transporte das mercadorias, conforme largamente explanado acima.

Cita os arts. 146 e 150 da Carta Magna, e apela para o princípio da estrita legalidade em matéria tributável, “*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.*”

Assevera que a interpretação adotada pelos fiscais fere a norma tributária ferindo o art. 142 do CTN, e para tal traz lição do tributarista Roque Carraza que transcrevo abaixo:

“O tributarista Roque Carraza, na mesma obra citada, mas da 3ª ed., Ed. RT, pág. 157, lembra “que o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não exige, apenas, que a atuação do Fisco rime com uma lei material (simples preeminência de lei). Mais do que isto, determina que cada ato concreto do Fisco, que importe na exigência de um tributo, seja rigorosamente autorizado por uma lei. É o que se convencionou chamar de reserva absoluta de lei formal (Alberto Xavier) ou de estrita legalidade (Geraldo Ataliba). Também a conduta da Fazenda Pública, ao cobrar um tributo (atividade tipicamente administrativa), deve vir disciplinada numa lei ordinária, que minudencie os casos e o modo como deve ser aplicada.”

Assim, não se pode admitir que os Srs. Fiscais desqualifiquem atos jurídicos praticados legítima e legalmente pelo recorrente, quer do ponto de vista empresarial, simplesmente porque o melhor em termos fiscais seria que tivesse praticado de outra forma apenas para proporcionar aos cofres públicos maior arrecadação.

Aduz que os autuantes não poderiam legalmente desconsiderar, desclassificar, transmudar, presumir a natureza das relações jurídicas mantidas entre pessoas jurídicas para, sob sua ótica, aplicar-lhe arbitrariamente uma nova configuração que atendesse a sua conveniência e interesses interpretativos.

Pede nova diligência para analisar a documentação apresentada e não analisada pelo Julgador de piso, que para o recorrente fazem a correlação entre as notas fiscais de transferências interestaduais e os respectivos CTCRS.

O recorrente reclama, também, da multa aplicada que considera exorbitante. Entende que aplicar penalidade de 60% do valor do ICMS é inconstitucional, pois tem efeito de confisco, conforme art. 150 da Constituição Federal.

Diante do exposto acima, demonstrada a impropriedade das exigências formuladas através do lançamento em discussão, requer seja:

- a) julgado procedente o presente Recurso Voluntário;
- b) determinada nova diligência, a qual comprovará em sua totalidade as condições das notas fiscais e conhecimentos de frete escriturados na modalidade FOB, sem prejuízo da juntada de outros documentos, os quais vierem a ser requeridos para comprovação do quanto alegado.

c) declarado improcedente o presente Auto de Infração por questão de Direito e Justiça!

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra Decisão proferida por meio do Acórdão 1ª JF nº 0167-01/16, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado no dia 12/07/2010 para exigir crédito tributário no montante de R\$61.031,49.

Ao analisar as peças processuais, mais precisamente, as planilhas de cálculo que lastreiam a exigência fiscal, verifico que não foram acostadas ao PAF as planilhas para estabelecimento da base de cálculo do imposto a ser exigido.

Desta forma, a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

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.

Ao contrário do previsto na legislação vigente, os cálculos das infrações apresentados pelos autuantes, no presente PAF, não constam nas regras para estabelecimento da base de cálculo do ICMS, como preconizado na Lei Complementar nº 87/96, que traçou linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional.

Portanto, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, de qualquer ente federativo.

Se permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, e interpretou o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao aplicador do direito, para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais.

Cabe ressaltar que, com relação ao frete, a cláusula CIF é inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor, e do destinatário comprador (pessoas jurídicas distintas).

No auto guereado, os autuantes não anexam à planilha de cálculo do custo de produção que serviria de base para o lançamento fiscal pretendido, assim como não houve a devida demonstração da base de cálculo utilizada para cálculo da infração, conforme prevê o art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Ante o exposto, considero PREJUDICADA a análise do Recurso de Ofício e Voluntário e, de ofício, voto pela NULIDADE do Auto de Infração, com fundamento no Art. 18, inciso IV, “a”.

Art. 18. São nulos:

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADA** a análise dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e, de ofício, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0021/10-4**, lavrado contra **BUNGE ALIMENTOS S/A**.

Sala das Sessões CONSEF, 24 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO SÉRGIO SENA DANTAS – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS