

**A. I. N°** - 206891.0011/07-9  
**AUTUADO** - SOUZA CRUZ S.A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 02.10.08

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JFF N° 0293-04/08

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. 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: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Não comprovada a alegação de que a base de cálculo das operações foi constituída em conformidade com o que dispõe a Lei Complementar nº 87/96. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de decadência suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 11/12/07, para exigir o ICMS no valor de R\$103.301,45, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 159 a 166), contestando a autuação, conforme fatos que passou a expor.

Inicialmente discorre sobre a infração e afirma que como regra geral disposta no art. 173, I do Código Tributário Nacional (CTN), a maior parte dos fatos geradores que embasam o presente Auto de Infração, no que se refere ao período de janeiro a novembro/02, foi alcançada pelo instituto da decadência prevista no art. 150, § 4º do que transcreveu à fl. 161, tendo em vista que já se passaram mais de cinco anos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/02.

No mérito, diz que a Lei Complementar 87/96 (LC) prevê no art. 13, §4º, II que 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.

Argumenta que de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), os princípios contábeis, os preceitos da legislação comercial e da boa técnica contábil na apuração do custo de produção, deve ser incluído diversas rubricas, “entre elas a depreciação e outros encargos”.

Transcreve à fl. 163 o art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3.000/99), o qual define que obrigatoriamente o custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreende custo das matérias-primas, de pessoal aplicado na produção, inclusive supervisão, manutenção e guarda das instalações, locação, depreciação, amortização e exaustão.

Esclarece que para produção de cigarros nas fábricas de Uberlândia-MG e Cachoeirinha-RS, estes estabelecimentos já recebem por transferências, o fumo que é processado na própria empresa nas

usinas de Santa Cruz do Sul-RS, Blumenau-SC e Rio Negro-PR, bem como material gráfico, rótulos, embalagem fabricados pela própria empresa no Rio de Janeiro.

Aduz que o custo dos insumos inclui encargos de depreciação e outros, em conformidade com os princípios contábeis e Lei das S.A.

Contesta que a LC 87/96, ao definir como base de cálculo do ICMS nas hipóteses de transferências interestaduais de bens produzidos pelo mesmo titular, menciona que deve ser considerado os custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas não esclarece ou dispõe quanto à apuração de cada insumo, o que no seu entendimento conduz que deve obediência aos princípios contábeis.

Salienta que a mencionada Lei não determina que o custo dos insumos deve ser ajustado pela exclusão de determinadas rubricas, como pretende, ilegalmente, a fiscalização.

Ressalta que tem cumprido rigorosamente o que determina a LC 87/96, quanto à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais nas saídas de insumos de produção própria para fábricas de cigarros, e desta para os depósitos de vendas, calculando o imposto com base no custo da mercadoria produzida, “como manda a lei, que corresponde à soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Argumenta que os autuantes cometeram um equívoco quanto à definição do custo de produção e da base de cálculo do ICMS, conforme descrito na infração, com o expurgo dos gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete, etc., tendo em vista que cada estabelecimento pertencente à mesma pessoa jurídica, “são autônomos quanto aos fatos geradores referentes às operações tributáveis pelos mesmos praticadas”.

Afirma que caso tivessem verificado as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos distintos, teriam constatado que nestas operações, “o ICMS não incidiu sobre parcelas de depreciação ou outras” e que ao apurar o custo dos cigarros produzidos nas fábricas “parte do custo contábil de todos os insumos que são utilizados no processo de produção, sendo nesse custo incluídas as parcelas de depreciação e outra, consoante os preceitos contábeis anteriormente referidos”.

Alega que apurado o custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica “para efeito de incidência do ICMS nas transferências interestaduais, são desse custo expurgados todas as parcelas que não estejam expressamente incluídas na definição do art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96”.

Sintetiza dizendo que não cometeu a infração apontada na autuação, cumpriu o disposto na LC 87/96, reiterando que a lei não obriga para efeito de cálculo do ICMS, que seja expurgado do custo da matéria-prima, do material secundário e acondicionamento, que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha o custo de produção. Entende que o Fisco não pode exigir o expurgo da depreciação e outros, sob pena de violação da garantia constitucional prevista no art. 5º, II da Constituição Federal, segundo o qual ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 174 a 201), com relação à preliminar de decadência, afirmam que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, 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.

Citam publicação contida em endereço eletrônico (Jusnavigandi – [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br)), no qual entendem que a atividade, praticada pelo contribuinte, de apurar e pagar o tributo devido, não constitui, definitivamente, lançamento e sim a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco, podendo quitar, pagar uma parte ou não pagar nada. Ressaltam que na primeira hipótese, extingue-se o direito subjetivo do fisco de realizar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído, mas se não ocorreu pagamento ou ocorreu pagamento a menos, não há do que se falar em decadência,

cabendo o lançamento de ofício, transcrevem parte de texto publicada pelo professor Luciano Amaro para reforçar o seu posicionamento.

Ressaltam que o prazo para que a Fazenda Pública expressamente faça a homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário, caso a lei não tenha fixado outro prazo, ao teor do artigo 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme exemplo elaborado por eles.

No mérito, ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Ressaltam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, tanto em meio físico (fls. 84 a 87) quanto em meio eletrônico (fls. 12 c/c 89/90) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto.

Afirmam que consoante informação prestada pelo contribuinte do que compõe a rubrica “DESPESAS OUTROS” (fls. 142/143), expurgaram os valores relativos à DEPRECIÇÃO das unidades de processamento do fumo (UPF) e DESPESAS OUTRAS (manutenção, aluguel, seguros e outros materiais de consumo), por não ser parte integrante nem de MATÉRIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO, de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, incluindo o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem, tudo conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, (fls. 37 e 97 c/c 89/90), cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado.

Esclarecem seguindo os procedimentos consignados no documento à fl. 8, os parâmetros utilizados na elaboração do custo de transferência da empresa e estorno de créditos (fls. 13/37), para fazer o cálculo do custo unitário, foi deduzido do custo de produção o valor relativo a depreciação e outros (fls. 92/97).

Relativamente à alegação defensiva de que cumpriu o que determina a legislação do ICMS, incluindo a depreciação e outros encargos na apuração do custo de produção e que nas transferências de cigarros, não incluiu as parcelas de depreciação e outros, contestam dizendo que na sua defesa (último parágrafo da fl. 163), o autuado confirma que “o custo dos insumos para fabricação de cigarros (fumos, rótulos e material de embalagem), inclui os encargos de depreciação e outros conforme prescreve os princípios contábeis”.

Afirmam que por meio da DIPJ de 2002 (fls. 129 a 132), constataram que no item 10 foram computados os encargos de depreciação, amortização e exaustão (fl. 130) na apuração do Custo dos Produtos Vendidos (CPV), valores estes, que entende que devam ser expurgados da base de cálculo das transferências.

Dizem que na sua defesa o autuado tentou desvincular a depreciação ocorrida na fábrica de cigarros que se materializa quando do processamento da matéria-prima, no custo da matéria prima, atendendo o disposto na legislação do Imposto de Renda (art. 290 do RIR) e da Lei das S.A. Afirmam que conforme demonstrativos juntados com a defesa às fls. 150/151, o processo produtivo é totalmente integrado, da produção das unidades de processamento de fumos e outros, e que não podem desconsiderar, bem como, fazer o expurgo da depreciação contida na unidade de processamento de fumo, sem considerar a depreciação dos equipamentos da fabricação de cigarros. Ressaltam que o autuado não se manifestou sobre o expurgo da parcela de DESPESAS OUTRAS.

Atentam que conforme demonstrativo à fl. 10, a depreciação de R\$57.894.145,80 representa o mesmo valor consignado na “Linha 10 Ficha 04ª DIPJ 2003 – ano calendário 2002 (fl. 130)”, segregando valores da depreciação de cigarros e outros produtos (fumos).

Transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação a lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a LC 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”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Transcrevem (fls. 184 a 185) decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificada por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 175 e 177 decisões do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 0210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarecem que o frete foi contratado com cláusula CIF e não se aplicam às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional.

Transcrevem parte de texto publicado em artigo (jus2.uol.com.br), no qual aborda-se que a legislação do Estado de Minas Gerais criou uma definição própria para mão-de-obra “tecnológica”, incrementando a base de cálculo ao arrempo do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Invoca observações do Ministro Luiz Gallotti na decisão do REsp 71.758/RJ, acentuando que não se pode modificar as definições contidas nas leis.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), conforme transcrito à fl. 187, a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (fls. 188 a 192) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 192 a 193, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (janeiro a novembro de 2002), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que lançamento de ofício foi realizado em 17/12/07 e o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

...  
*§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele 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.*

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

*Art. 107-B*

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

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.

O autuado argumenta que na apuração do custo de produção:

- A. Procedeu de acordo com a Lei das S/A, princípios contábeis, legislação comercial e técnica contábil incluindo “entre elas a depreciação e outros encargos”;
- B. A LC 87/96 define base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais (custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), mas não dispõe quanto à apuração de cada insumo;
- C. Foram computados todos os elementos de custos sobre os insumos utilizados na produção de cigarros, em obediência às normas contábeis, legislação do Imposto de Renda, Lei das S.A., mas que nas operações de transferências, em relação ao custo contábil dos cigarros produzidos em cada fábrica não há determinação expressa no art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96 que obrigue para efeito de cálculo do ICMS, que seja expurgado do custo da matéria-prima, do material

secundário e acondicionamento, que integram a mercadoria produzida, qualquer parcela que componha o custo de produção.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que os valores apontados na autuação foram apurados com base em planilha de custo de produção apresentado pela própria empresa e que seu processo produtivo é totalmente integrado, não podendo ser desconsiderada a depreciação dos equipamentos da fabricação de cigarros, bem como de outras despesas, que não se restrinjam ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação e despesas outras (manutenção, aluguel, seguros e outros materiais de consumo).

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento na base de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na LC 87/96.

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 231 páginas, contido no CD à fl. 12, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 14 a 37) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) No mencionado demonstrativo, foram relacionadas às notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados nos Estados de SERGIPE, RIO GRANDE DO SUL, MINAS GERAIS, ALAGOAS E PERNAMBUCO, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 84/87, folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, elaborada com dados dos arquivos fornecidos pelo estabelecimento titular, relativo aos remetentes de mercadorias por transferência para o estabelecimento autuado (gravada em CD);

Juntaram às fls. 91 a 97, planilha de custo, na qual expurgaram valores da depreciação e de despesas outras (manutenção, aluguel, seguros e outros materiais de consumo), cujos procedimentos foram indicados nos documentos juntados às fls. 8 a 10, para fazer o cálculo do custo unitário, deduzindo do custo de produção o valor relativo à depreciação e outros (fls. 92/97).

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está de acordo com a legislação do ICMS.

Com relação aos argumentos defensivos de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências de insumos obedece ao disposto na Lei das Sociedades Anônimas, RIR e práticas contábeis, entendo que é correta sua interpretação do ponto de vista da Ciência Contábil, ou seja:

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

para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Com relação ao argumento defensivo de que nas transferências interestaduais obedeceu ao disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e que os valores relativos a outros custos (depreciação, amortização, exaustão, etc.) foram computados no custo da matéria-prima e não na operação com o produto final (cigarros), não pode ser acatada, em primeiro lugar, conforme esclarecido na informação prestada pelos autuantes, o levantamento fiscal foi feito com base nas planilhas de custos apresentadas pelos estabelecimentos fabricantes (fls. 84/87), nas quais constam as despesas com depreciação e “outros”.

Tendo recebido os demonstrativos elaborados pela fiscalização, com indicação da especificação dos valores que foram estornados (depreciação e outros), bem como da planilha de custos na qual foram indicados por nota fiscal os valores estornados (fls. 14 a 37), caberia ao recorrente juntar com a defesa demonstrativos próprios nos quais indicasse possíveis inconsistências do levantamento fiscal, bem como juntar as provas ao processo. Por isso, não acato a tese defensiva de que os encargos de depreciação incorporaram aos insumos e não ao produto que foi transferido (cigarros).

Como o levantamento fiscal foi elaborado com base em documentos fiscais dos estabelecimentos do titular (remetentes por transferências interestaduais), planilhas de custos próprias e de notas fiscais escrituradas nos seus livros fiscais e contábeis, englobando operações de transferência de mercadorias para o estabelecimento autuado, de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Rio de Sergipe, Rio Grande do Sul, Minas Gerais e Pernambuco, sob as quais deve ser aplicado à regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), entendo que o autuado é detentor das provas e não as tendo apresentadas, configura simples negativa de cometimento da infração, o que de acordo com o art. 143 do RPAF/BA, configura simples negativa de cometimento da infração.

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

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

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

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:  
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu a mencionada DN CAT-05, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzidos no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo, das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, conforme textualmente dispõe:

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

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

.....

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

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

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

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Conforme ressaltado na informação fiscal, a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Concluo que, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e conseqüentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei. Neste caso, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Constato ainda, que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento fiscal que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, foi fornecido ao autuado tanto impresso como em meio magnético motivo pelo qual considero que o valor exigido foi apurado corretamente e tendo sido entregue ao impugnante, o mesmo tomou conhecimento, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal,



gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Observo que no Auto de Infração foi indicado valores diferentes na coluna Valor Histórico e Valor em Real (fls. 03 e 04), sendo que a soma da primeira coluna totaliza R\$184.118,46 e a segunda R\$103.301,45. Pelo confronto dos valores relacionados no Auto de Infração com os demonstrativos acostados pelos autuantes às fls. 14 a 37, os valores corretos são os indicados na coluna Valor em Real, que também foi grafado corretamente no Demonstrativo de Débito à fl. 5. Como o contribuinte recebeu cópia de todos os demonstrativos acima mencionados, deve ser corrigido no sistema da SEFAZ, os valores indicados no Demonstrativo de Débito, que considero corretos, totalizando R\$103.301,45.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0011/07-9**, lavrado contra a **SOUZA CRUZ S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$103.301,45**, 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, 23 de setembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR