

A. I. Nº - 206891.0014/08-6  
AUTUADO - SADIA 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 JJF Nº 0299-04/08**

**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 em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$35.181,43, 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, conforme detalhamento registrado no mesmo.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou impugnação (fls. 54 a 71), dizendo que apesar do esforço do autuante, não há qualquer fundamento na autuação, conforme pretende demonstrar, e requer inicialmente a improcedência do Auto de Infração.

Preliminarmente, requer a nulidade do procedimento administrativo face à decadência dos períodos autuados, tomando por base que a lavratura do Auto de Infração e ciência ocorreu em 17/06/08, sendo fiscalizado o período de 01/01/03 a 31/12/203, e no seu entendimento os fatos geradores com ocorrência de “31/03/03 a 31/07/08” foram atingidos pela decadência, ou seja, o direito do Fisco lançar o tributo após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/66 (CTN), que transcreveu à fl. 56.

Argumenta que são desnecessárias maiores digressões acerca do presente instituto, sendo suficiente, para o presente caso, consignar as seguintes noções elementares: a primeira diz respeito ao objetivo da decadência, que é o direito, a segunda, com a decadência o direito subjetivo desaparece e terceira a decadência se opera automaticamente. Assim, conclui que o lançamento efetuado pela autoridade administrativa peca por um vício insanável e por isso mesmo suficiente para macular o trabalho fiscal.

Requer também a nulidade do Auto de Infração, pela não utilização da legislação do Estado de origem das mercadorias. Argumenta que a legislação aplicada para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências deveria ser a aplicada pelos Estados remetentes (saída de mercadoria) e não a do destinatário (entrada de mercadoria), vício este que considera insanável e macula de nulidade toda a autuação.

Diz que o Auto de Infração deve ser cancelado por infringência ao art. 142 do CTN, e dos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos 5º, II e 150, I da Constituição Federal, visto que respeitando a legislação do Estado de origem, apurou o ICMS

corretamente e o Fisco baiano não pode deixar de aplicá-la simplesmente por considerá-la equivocada.

Aduz que se o Fisco baiano sente-se prejudicado pela lei estadual de outra unidade federada deve o mesmo utilizar-se do devido processo legal e questioná-la perante a Corte Suprema e não penalizar o contribuinte que cumpre a lei.

Argumenta que com base na doutrina e jurisprudência, Auto de Infração só é válido quando contém os requisitos legais e que caso a fiscalização tivesse investigado os fatos e legislação dos Estados de origem, teria certificado apuração correta da base de cálculo do ICMS e do preço de transferência promovidas pela impugnante e que este procedimento interferiu em todo o trabalho fiscal. Transcreve às fls. 59 e 60 o art. 43 do RICMS/MG, o qual afirma ter sido integralmente respeitado nas operações de transferências de mercadorias.

Assevera que a atividade administrativa para lançamento de tributos e aplicar penalidade é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, de acordo com o art. 142, Parágrafo Único do CTN e que os agentes fiscais não podem exercer sua função segundo seus critérios pessoais e o que lhe é concedido é a ampla discricionariedade de investigação do cumprimento da obrigação tributária principal e acessória, imperando a lei como fonte de todos os direitos e obrigações em matéria fiscal.

No mérito, ressalta inicialmente, que a CF 1988 vedou expressamente, o crédito de ICMS unicamente nos casos de isenção ou não incidência e com isso, permitiu a escrituração dos créditos de ICMS em todos os demais casos, conforme dispõe o art. 155, § 2º, II, da CF/88, transscrito às fls. 183 e 184, deixando bem claro que apenas acarreta anulação do crédito relativo às operações anteriores, a isenção ou a não-incidência, podendo o legislador infraconstitucional autorizar creditamento, mesmo nos casos citados acima, mas, não pode vedar o creditamento em hipótese diversa das mencionadas. Diz que ratificam este entendimento os ensinamentos do professor José Eduardo Soares de Melo, transscrito à fl. 62. Cita ainda, entendimento do professor Rogério Pires da Silva (fl. 63) e transcreve diversas decisões do Supremo Tribunal de Justiça, a exemplo dos Resp de nºs 343.800 – MG e Resp 161.031-0/MG (fls. 64 e 65).

Ante o exposto, alega que, não restam dúvidas de que o crédito tributário não poderia ser vedado pelo fisco baiano, posto que o valor de ICMS cobrado no Estado de origem e que foi efetivamente pago pelo contribuinte, não pode ter seu crédito vedado a não ser nas hipóteses de isenção ou não-incidência.

Afirma que por mais feliz que seja a redação de um dispositivo de lei, sempre haverá espaço para ambigüidades e interpretações conflitantes da norma jurídica por ele veiculada. Nesse sentido, o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 pode ser considerado um clássico exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica.

Diz que os Estados de origem das mercadorias, que são os competentes para legislarem sobre a base de cálculo do ICMS na saída de mercadorias, contudo, pensam e interpretam o referido comando de forma diferente do Estado da Bahia, como exemplo cita o Estado de São Paulo que possui o maior número de mercadorias remetidas ao Estado da Bahia.

Destaca que por intermédio da Decisão Normativa (DN) CAT nº 05/2005, o fisco paulista firmou seu entendimento de que a LC nº 87/96, ao discriminhar os elementos que, somados, comporiam o “custo da mercadoria produzida” – base de cálculo nas transferências interestaduais, o fez de modo exemplificativo, não taxativo, conforme transcrição contida no item 9 da mencionada DN à fl. 67.

Aduz que além do conteúdo da DN CAT nº. 05/2005 do Estado de São Paulo examinou também, as regras estabelecidas no art. 43 do RICMS/02 do Estado de Minas Gerais, que trata da base de cálculo nas operações de transferências (fls. 67 e 69), que nos §§ 2º e 3º do mencionado dispositivo legal foram indicados os elementos que integram o custo da mercadoria produzida, no qual além dos custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento indicou como mão-de-obra

humana e tecnológica: custo de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros.

Transcreveu às fls. 69/70, resposta a Consulta 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, na qual corroborou o entendimento manifestado pelo Estado de São Paulo.

Explica que, conforme exposto na consulta citada, os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização, ou até mesmo aquele custo indireto como o frete deve ser incluído na base de cálculo do ICMS e, por consequência, no preço de transferência, haja vista que tais fatores inegavelmente compõem o custo da mercadoria que se pretende transferir. Cita à fl. 70, como exemplo, a transferência do produto “almôndega bovina sadia”, consignada na Nota Fiscal nº 77219, ressaltando que em se tratando de produto alimentício perecível, depende de acondicionamento especial em câmaras frigorificadas e que no seu entendimento não pode ser desconsiderado no custo do produto os gastos com manutenção e depreciação do maquinário, por constituir elemento de custo relevante e que interfere diretamente no preço final.

Afirma que não pairam dúvidas de que o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), haja vista que como o autuado, existem inúmeros contribuintes com peculiaridades que não podem ser desconsideradas na composição do custo de produção, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da contabilidade de custos, e à fiscalização verificar a sua correção, procedimento este que não foi utilizado pelo fiscal autuante.

Destaca que a impugnante, assim como o fisco baiano, entende que a LC 87/96 é legal e constitucional, no entanto a interpretação dada à referida Lei pelo fisco baiano em questão é restritiva demais e não pode ser admitida pela impugnante.

Finaliza requerendo que a presente impugnação seja julgada procedente e, por consequência, o cancelamento do Auto de Infração, ora combatido. Protesta provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, inclusive o pericial, caso julgue necessário e indica à fl. 71 endereços para encaminhamento de intimações.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 89 a 127), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que 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”.

Entendem que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS, nesta situação é determinada pela LC nº 87/96 e suas alterações, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado na art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Esclarecem que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento enquanto a empresa transferiu a mercadoria pelo custo de produção, conforme planilha apresentada pela própria empresa (fls. 44/48), para determinar o percentual utilizado de estorno do ICMS.

Destacam que, com relação ao frete, que a cláusula CIF é despesa operacional e não tendo o estabelecimento autuado apresentado os custos fabris de determinados produtos, promoveu o expurgo do valor do frete CIF para tão somente os itens que estão sem os respectivos custos de produção, não sendo aplicável às transferências quando da formação da base de cálculo (LC 87/96).

Transcrevem às fls. 90 e 91 decisões do Superior Tribunal de Justiça e Tribunal Regional Rio Grande do Sul, para reforçar o seu entendimento de que a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13 §4º, II da LC 87/96, é o somatório do custo da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra e reservada a Lei Complementar, em conformidade com o disposto no art. 146, III, “a” da Constituição Federal.

Em relação à defesa, registram que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam que estar por demais 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 art. 173, I do CTN. E por outro lado a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB) prevê no art. 107-A, I que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumentam que o art. 150, §4º do CTN prevê situação em que a lei não fixe prazo para homologação e como o COTEB fixa prazo (art. 107-A), equipara-se ao prazo fixado no art. 173, I do CTN. Cita texto publicado em [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br); texto de autoria do professor Luciano Amaro e modelo exemplificativo (fls. 96/97) para reforçar seu posicionamento.

Relativo à nulidade suscitada do Auto de Infração pela não utilização da legislação tributária do Estado de origem das mercadorias, dizem ser estranho o posicionamento do autuado, cuja sede da contabilidade está localizada em Curitiba/PR (onde coletaram informações para realização da auditoria), tendo em vista que o procedimento do impugnante vai de encontro à manifestação expressa exarada pela própria Fazenda paranaense, na resposta às Consultas nºs 056/2002 e 090/2000 da Fazenda do Estado do Paraná, formulada pelo próprio autuado, na qual aquele Estado respondeu que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências é a prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, o custo da mercadoria “corresponde ao somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, não devendo ser acrescentado ou subtraído nada por se tratar de matéria de reserva legal (fls. 97/103).

No mérito, no que se refere à alegação da violação do princípio da não-cumulatividade do ICMS e vedação do crédito, bem como o não atendimento à legislação de origem, citam o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais e afirmam que nessa legislação denomina-se a figura mão-de-obra tecnológica que corresponde aos custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre propriedade e seguros.

Lembram ainda, que o mesmo ocorre com o acondicionamento, onde o Regulamento de Minas Gerais prescreve que corresponde aos “custos diretos e indiretos necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica”.

Salientam que o autuado deve “obedecer”, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, demonstrando que por força destes institutos, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, conforme transcreveu à fl. 104.

Transcrevem (fl. 105) 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 modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto (arroz) 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 texto de artigo publicado em [jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263), no qual o autor discorre sobre o desvio da normatização criada pelo fisco mineiro, com intuito de incrementar a base de cálculo ao arrepio do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Contrapondo a citação feita pela impugnante do entendimento da SEFAZ/São Paulo contido na Decisão Normativa CAT-5, transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (fl. 107), bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salientam que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Transcreve à fl. 110 Port. 607/2006 e Dec. 6.008/2006, que definem redução da alíquota do imposto de importação e da tributação do IPI das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, de embalagem e mão-de-obra empregada no processo produtivo, para reforçar seu posicionamento de que estas normas indicam elementos de custos idênticos aos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Em relação à interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação (fls. 111 a 112).

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatros elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão de obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br)), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Por fim, reitera estranheza do posicionamento do autuado, cuja matriz se encontra sediado em Curitiba-PR, Estado em que a Sadia formulou a Consulta nº 56/2002, cujo teor transcreveu na íntegra às fls. 117 a 122, cuja resposta foi taxativa de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, devia obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6, § 4º da Lei Estadual 11.580/96 do Estado do Paraná) e da mesma forma a consulta nº 090/200 feita pela Maxion – Componentes Estruturais Ltda.

Transcrevem às fls. 122 a 126, diversas decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento de agravo regimental de que a lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/1987 é taxativa ou limitativa e não exemplificativa, bem como decisão contida no Resp 240186/2000, cujo Relator foi o ministro Ilmar Galvão, no qual foi decidido que a LC 65/91 não delegou ao CONFAZ competência normativa e tão somente relacionar os produtos compreendidos na definição como semi-elaborados sujeitos ao ICMS quando destinados ao exterior.

Concluem afirmando que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF e, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (31/03/2003 a 31/07/2008), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Inicialmente, cabe ressaltar que tendo sido lavrado Auto de Infração em 17/06/08 e cientificado o autuado em 27/06/08, parece que o impugnante quis indicar como fatos geradores ocorridos na operação de decadência, o período de 01/01/03 a 27/06/03 e não do período de 01/03/03 a 31/07/08, na forma que foi indicado na defesa à fl. 56.

O art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; já o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173,I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), 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. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/03 a 31/12/03 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/09. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o Fisco baiano desconsiderou a legislação adotada pelas outras unidades da Federação o que no seu entendimento implica em infringência ao art. 142 do CTN, e dos princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos 5º, II e 150, I da CF. Rejeito a nulidade pretendida, haja vista que o art. 155, II da Constituição Federal estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas na LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), o que não configura desrespeito à legislação do Estado de origem, tendo em vista que esta legislação é hierarquicamente inferior à lei complementar e não pode estabelecer regras que contrarie a determinação expressa na LC 87/96.

Consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendant para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência

técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntados ao processo cópias de demonstrativos elaborados pela fiscalização, com base em notas fiscais expedidas por estabelecimentos e que foram escriturados nos livros do estabelecimento autuado. Neste caso, não há necessidade de requisitar laudo "por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada" para fornecer opinião relativa a documentos escriturados na sua contabilidade.

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.

Quanto à alegação defensiva de que o Estado da Bahia não pode estabelecer limite de crédito relativo ao imposto que foi destacado na nota fiscal, não pode ser acatado, tendo em vista que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, devendo a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, 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 consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Ressalto que a decisão contida no REsp 343.800-MG do STJ não pode ser abalizada como parâmetro para a questão deste processo, tendo em vista que aquela decisão reporta-se a exigência de estorno de crédito em decorrência de saída subsequente com redução de base de cálculo, enquanto a questão ora discutida é do destaque a mais do imposto na nota fiscal do Estado de origem e apropriação de crédito fiscal a mais que o previsto em Lei no Estado de destino, não se tratando de vedação de crédito fiscal em decorrência de isenção ou não incidência.

Além do mais, convém ressaltar que o Supremo Tribunal reformulou o seu posicionamento sobre a natureza jurídica da redução de base de cálculo, no sentido de considerá-la como uma espécie de isenção parcial do imposto, conforme decisões contidas no AI-AgR 449051/RS em 29/06/2006 e AI-ED 497755/PR em 13/12/2005 no qual o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o RE 174.478/SP, entendeu que não viola o princípio da não-cumulatividade a exigência de estorno do crédito do ICMS relativo à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Além disso, considerou que a referida redução corresponde à figura da isenção parcial, o que faz incidir, no caso, a regra constante do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição Federal.

Relativamente ao questionamento defensivo de que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, faço as seguintes considerações a exemplo da:

- 1) Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo "não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção";
- 2) Da redação dada pelo art. 43 do RICMS do Estado de Minas Gerais (Dec. 43.080/2002), que denominou outros elementos de custos a serem computados nas bases de cálculos das transferências de mercadorias produzidas, consubstanciada no resultado da Consulta 028/2007 à Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais, teço as seguintes considerações.

Conforme ressalvado pelos autuantes, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “I” e art. 146, III, “a”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restringe-se 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, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

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

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 210 páginas, contido no CD à fl. 9, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 11 a 34) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) No mencionado demonstrativo foram relacionadas notas fiscais emitidas de estabelecimentos industrial localizados nos Estados de São Paulo, Paraná, Santa Catarina, Mato Grosso e Rio de Janeiro;

Com base na declaração emitida pela empresa em atendimento à intimação, cuja cópia foi juntada à fl. 44, na qual informou que o valor do frete incidente nas operações de transferências no período de 2002 a 2006, foi de R\$0,1630 por quilo.

No demonstrativo juntado às fls. 11 a 34, expurgaram da base de cálculo das operações de transferências, o valor do frete contratado em operações CIF, ressaltando que tal procedimento foi adotado, em vista do contribuinte não ter apresentado os respectivos custos fixos ou o fez com incorreções.

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 em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento do autuado de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é a estipulada na legislação do Estado de origem das mercadorias, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Paraná, São Paulo, Ceará e Santa Catarina, em se tratando de transferências para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito no item 9, transcrita à fl. 67, 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 contraposto 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.

Entretanto, 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 é tão significante, 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 deveriam 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 no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 67) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzida 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 art. 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 a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente produziria uma insegurança jurídica.

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). Constatou que 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.

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo, foi expurgado da base de cálculo das transferências os valores relativos a frete CIF. Concluo que os valores relativos a este item não se enquadra como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

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, §4, 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, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/08-6**, lavrado contra **SADIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.181,43**, 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, 25 de setembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR