

A. I. Nº - 206891.0022/07-0  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 06/11/2008

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0318-03/08**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitadas as alegações de decadência parcial e de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O lançamento de ofício em lide foi lavrado em 19/12/2007 e exige ICMS no valor de R\$122.171,50, acrescido da multa de 60%, em razão da utilização indevida de 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, no exercício de 2002, conforme detalhado no campo “Descrição dos Fatos”, à fl. 03 deste PAF , fl. 02 do Auto de Infração.Demonstrativo do levantamento fiscal à fl. 08.

Constam, às fls. 14 e 15, Intimações para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2006; às fls. 18 a 53, cópias do livro Registro de Entradas do contribuinte, referentes ao exercício de 2002; às fls. 54 a 60, recibo de entrega, expedido pelo Ministério da Fazenda, e respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais, relativas ao exercício de 2002, do estabelecimento matriz da empresa; às fls. 62 a 84, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes.

O autuado, por intermédio de advogado com Procuração à fl. 105, impugna o lançamento de ofício às fls. 88 a 104, inicialmente discorrendo sobre a imputação e, em seguida, alegando a sua nulidade em decorrência de dois motivos:

1. Que houve falta de motivação da autuação “pois a fiscalização limitou-se a afirmar que a empresa teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, em desacordo com o disposto na Lei Complementar 87/96, sem maiores considerações, em flagrante cerceamento ao direito de defesa da Autuada.”

2. Que a fiscalização, alegando que a empresa, após várias vezes intimada, apresentou a planilha de custos de produção de 2002 sem a abertura das rubricas de manutenção e depreciação, realizou “uma espécie de presunção ou arbitramento com base na DIPJ de 2002 para se encontrar os valores a serem estornados de ICMS”, o que diz que não poderia ser admitido conforme “disposto na legislação brasileira”.

Em seguida, o contribuinte alega que não pode prosperar a autuação porque teria ocorrido decadência em relação ao exercício fiscalizado de 2002, citando o artigo 150, §4º, do Código

Tributário Nacional – CTN. Tece considerações acerca do princípio da legalidade, da busca da verdade material, e do fato de ser, a atividade fiscalizadora, plenamente vinculada subordinando-se, o processo administrativo tributário, ao princípio da tipicidade cerrada e da citada verdade material. Diz que “aos agentes da Administração Tributária impõe-se proceder à coleta de todos os dados e informações que lhe possam auxiliar na verificação dos eventos efetivamente acontecidos (...) e sua eventual violação às normas legais.” Transcreve, a fl. 91, trecho de Ementa do 1º Conselho de Contribuintes, e caput do artigo 142 do CTN. Cita artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição da República, quanto à aplicação dos princípios constitucionais da motivação legal e fática, da ampla defesa e do contraditório. Copia texto do jurista Geraldo Ataliba, dizendo que o ônus da prova é da Administração.

Aduz que as provas que apresentou, “tais como planilhas de custos de produção do exercício de 2002, arquivos do SINTEGRA, DIPJ, Notas Fiscais, além de demonstrativos da base de cálculo legal e respectivo estorno de ICMS”, não foram analisadas de forma coerente pelo Fisco e que isto resultou na presunção, que ele, autuado, combate, de que “todos os valores referentes à manutenção, depreciação, amortização e exaustão estivessem considerados no custo dos produtos fabricados, e consequentemente objeto de glosa de créditos fiscais supostamente apropriados de forma indevida.” Diz que todos os documentos que apresentou estariam em conformidade “com o disposto na Lei Complementar 87/96 bem como com o disposto no Regulamento Mineiro, onde se encontra o estabelecimento fabril da Autuada, remetente das mercadorias ao estabelecimento autuado”. Repete considerações quanto ao princípio da reserva legal e quanto à necessidade de motivação fática que suporte o lançamento tributário. Copia ensinamento do Ministro Oscar Dias Correa, e de Hely Lopes Meirelles.

Diz que o Auto de Infração em foco seria nulo em razão da “falta de motivação fática, na medida em que não é evidenciado quais são os ditos componentes de custo que a fiscalização alega constar indevidamente do preço de transferência das mercadorias realizada pelos estabelecimentos da empresa autuada e, por consequência, legal que justifique a manutenção dos lançamentos tributários realizados e mesmo a imposição de penalidade (...).” Assevera que o Fisco “já havia autuado a empresa através do AIIM nº 206891.0010/07-2, no dia 14 de dezembro de 2007, sob a mesma alegação de que a empresa teria utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS, concernentes ao custo de produção, depreciação e amortização (...).”

O contribuinte repete que ocorreu decadência em relação ao período fiscalizado. Copia caput e §4º do artigo 150 do CTN. Diz que cumpriu com as obrigações principal e acessórias, tendo registrado todas as suas notas fiscais de entradas e de saídas, apurado o imposto que consta do seu livro Registro de Apuração do ICMS, e entregue as declarações exigidas. Que praticou o lançamento tributário que, como o imposto recolhido antecipadamente, ficou à disposição do Fisco por 5 anos a contar dos respectivos fatos geradores, tendo ocorrido homologação por decurso de prazo, ou tácita, com extinção definitiva do crédito e o não direito de lançar nova exação sobre o mesmo período. Traslada Ementas de Tribunais às fls. 97 e 98, sobre decadência. Cita o artigo 156, inciso VII, do CTN. Diz que não houve alegação de dolo, fraude, ou simulação, que justificasse a não-observância do limite temporal para a constituição do crédito tributário. Aduz que o Auto de Infração foi lavrado em 19/12/2007, pelo que seria ilegal a exigência de imposto referente aos meses de janeiro a novembro/2002. Que a não exclusão, de ofício, deste período, no lançamento fiscal, implicaria também em nulidade da autuação.

O sujeito passivo aduz que, no mérito, “a fiscalização analisou a demonstração da base de preço de transferência entre os estabelecimentos da autuada, ou seja, o preço de custo adotado.” Em seguida, cita e transcreve os artigos utilizados no enquadramento legal da imputação e diz que ele, autuado, determinou o preço de custo que foi utilizado como base para a transferência da mercadoria “com base na legislação a qual está subordinado o estabelecimento produtivo da empresa e remetente das mercadorias, no Estado de Minas Gerais.” Copia o teor do inciso II do

§4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/86 e diz que o RICMS/BA tratou a matéria de forma semelhante, sem adentrar na caracterização de cada componente de custo, conforme alínea “b” do inciso V do seu artigo 56, que reproduz, e que o Estado de Minas Gerais definiu de forma “específica o que seria matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, no artigo 43 e dispositivos, que reproduz à fl. 102, do Decreto Estadual nº 43.050/02, que aprova o Regulamento de ICMS/MG. Aduz que respeitou a legislação sem questionar a conceituação dos custos de produção que foi estabelecida pelo RICMS mineiro, emitindo os documentos de transferência, cuja base de cálculo está sendo questionada pelo Fisco baiano. Assevera ter arcado com os impostos naquele Estado, não tendo obtido ganho, ou vantagem, fiscal ou financeira, e não tendo havido “desvirtuamento do princípio constitucional da não-cumulatividade, que é a razão dos créditos escriturados no estabelecimento ora autuado.” Que não pode ser punida por seguir a lei. Que, tendo recolhido o imposto conforme legislação do estado do remetente, seguiu o disposto na Lei Complementar nº 87/96, pelo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal. Que a legislação mineira, não foi questionada por outras unidades federativas, ao que saiba, e que seguir aquela legislação era a única alternativa do estabelecimento remetente, que se situava naquele Estado, e que a punição, por ter seguido aquela norma, configuraria ofensa ao princípio da legalidade previsto no artigo 5º, inciso II, da Constituição da República. Conclui pedindo pela nulidade da autuação, e pela declaração de “ocorrência de decadência dos períodos anteriores a dezembro de 2002.”

O contribuinte acosta, à fls. 107 a 111, cópia do presente Auto de Infração e, à fl. 112, cópia da planilha demonstrativa do levantamento fiscal, já anexada pelos autuantes à fl. 08.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 113 a 135, aduzem que consta do corpo do Auto de Infração que este diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras Unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Dizem que, quanto ao valor tributável, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, combinado com o artigo 146, inciso III, alínea “a”, que transcrevem, ambos da Constituição da República, determinam que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, cabendo também, à lei complementar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Afirmam que a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso 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”. Que, assim, por força de mandamento constitucional, a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está prevista na Lei Complementar nº 87/96. Que o artigo 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado pelo disposto na Lei nº 7.014/96, no seu artigo 17, § 7º, inciso II, Lei estadual que, por sua vez, está respaldada na Lei Complementar nº 87/96, pelo 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 maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.”

Os autuantes informam que, na realização da 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. Que o comando contido no artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, é específico e não admite nenhum outro tipo de custo além destes.

Prosseguem narrando que, “após várias intimações, a empresa autuada fez a apresentação da planilha de custos de produção do exercício de 2002, mas sem a abertura das rubricas de MANUTENÇÃO e DEPRECIAÇÃO sob a alegação de que não foi possível recuperar esses dados.

Assim sendo, fizemos uma espécie de presunção ou arbitramento, com base na DIPJ de 2002, para se encontrar os valores a serem estornados de ICMS. Para tal mister, com base na DIPJ de 2002, fizemos o cálculo do que representa os gastos com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO (R\$ 34.359.813,48) do total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS (R\$ 560.639.011,67) – vide DIPJ de 2002 anexa. Desta forma, encontramos o percentual de 6,129%, percentual este que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS.”

Transcrevem Acórdão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, proferido no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), decisão que aduzem ter transitada em julgado em novembro/2005, acerca de custo da mercadoria em transferência interestadual, e copiam trechos de decisões de outros Tribunais Regionais e de Conselhos de Fazenda dos Estados, inclusive deste CONSEF.

Asseveram que, “Em consonância com a citada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ, foi considerado, para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o somatório de MATÉRIA PRIMA, ACONDICIONAMENTO, MATERIAL SECUNDÁRIO E MÃO DE OBRA.”

Dizem que, em e-mail datado de 12/11/07 (fl. 67) “a DANONE esclarece o que significa a rubrica IMP. IND., dizendo que “essa coluna representa o ICMS para a formação do Preço de Transferência. (...) No entanto, essa coluna representa, em média, 27,6% (vinte e sete, vírgula seis por cento) do total do custo de produção. Por outro lado, o percentual correto de ICMS que deveria estar nessa coluna seria de apenas 7% (sete por cento), quando as mercadorias forem originárias da fábrica do Estado de MINAS GERAIS, como ocorreu neste caso em particular. Essa cobrança foi materializada através da lavratura do Auto de Infração 206891.0010/07-2, de 14/12/07. Remanesceu, portanto, fazer a glosa da parte referente à MANUTENÇÃO E DEPRECIAÇÃO, visto que a empresa não fez a devida abertura dos custos de produção para evidenciar os valores individuais, por código de produto, para essas duas rubricas (MANUTENÇÃO E DEPRECIAÇÃO).”

Prosseguem expondo que o autuado disse seguir as orientações do Fisco de Minas Gerais, e que aquela Unidade da Federação criara uma figura “denominada MÃO DE OBRA TECNOLÓGICA (onde engloba nessa rubrica os CUSTOS DE LOCAÇÃO, MANUTENÇÃO, REPARO, PREVENÇÃO E OS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO etc.)” pelo que foi realizado, “mediante arbitramento, exatamente a exclusão dos valores de MANUTENÇÃO E DEPRECIAÇÃO que estavam indevidamente inseridos na rubrica MÃO DE OBRA, consoante descrição feita acima (vide demonstrativo às fls. 08, onde também é efetuado o abatimento do estorno que foi materializado através do A.I. 2068910010/07-2, de sorte a evitar a bitributação).”

Os prepostos do Fisco passam a analisar as razões da impugnação, preliminarmente ressaltando que, “em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.” Em seguida, aduzem que, quanto à alegação defensiva de que a autuação foi efetuada com a presunção de que todos os valores referentes à manutenção, depreciação, amortização e exaustão estivessem considerados no custo dos produtos fabricados, tendo sido, consequentemente, objeto de glosa de créditos fiscais supostamente apropriados de forma indevida, eles, autuantes, não tiveram outra alternativa “senão fazer o arbitramento com base no Custo dos Produtos Fabricados constante da Ficha 04A da DIPJ de 2003 (ano-calendário 2002) constante às fls. 57 deste processo, cujo demonstrativo detalha como foram encontrados os valores a serem estornados (fls. 08).” Copiam pronunciamento do Tribunal do Rio Grande do Sul no Processo nº 70002778157, em Decisão de 06 de junho de 2007 acerca da adoção, pelo Fisco, do critério de arbitramento em caso de transferência interestadual em razão da falta de prestação de esclarecimentos, ao Fisco, por aquele sujeito passivo.

Em relação à alegação defensiva de preliminar de decadência, aduzem estar “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.” Copiam estudo da publicação “Jusnavigandi” – [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br).

No mérito, quanto à alegação do sujeito passivo de que o remetente estaria subordinado à legislação do estabelecimento produtivo da empresa, no caso, o Estado de Minas Gerais, afirmam que “a autuada tem que obedecer, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na nossa Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS”. Trasladam o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e inciso III do artigo 146, ambos da Constituição da República. Repetem que “a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao "custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento".” Voltam a assinalar que, na realização da 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.

Expõem que, diante do previsto na Lei Complementar nº 87/96, “os gastos com manutenção, depreciação, amortização, no caso particular, foram devidamente expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.” Reprisam a decisão do STJ no Recurso Especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1), e trecho de publicação eletrônica do site <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263>.

Expressam que “A própria decisão do STJ, supracitada, esclarece essa questão ao dizer que Lei estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na Lei Complementar 87/96 sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas. Essa é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações. Já imaginou se cada unidade federada resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para definir ou conceituar o significado de MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, MATERIAL SECUNDÁRIO e ACONDICIONAMENTO? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS. Por esse motivo que a CF/88 reservou para a LC a tarefa de definição da base de cálculo do ICMS.”

Citam legislação federal a respeito de base de cálculo, e ensinamento dos juristas Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro. Afirmam que “A identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o *diga de modo expresso*.” Asseveram que “se a LC 87/96, por mandamento da CF/88 com relação à formação da base de cálculo do ICMS, não definiu ou não conceituou o que seja MATÉRIA PRIMA, MÃO DE OBRA, ACONDICIONAMENTO e MATERIAL SECUNDÁRIO, temos que nos recorrer às normas da CONTABILIDADE ou de outros institutos de Direito Privado para tal mister.”.

Transcrevem texto de estudo realizado pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, endereço eletrônico (<http://fafitfacic.com.br>), definindo as quatro rubricas listadas na LC nº 87/96 (artigo 13, §4º, inciso II), que informam ser acessível através do link [http://fafitfacic.com.br/crso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/crso/apoio/apoio060820075859_696.doc); resposta, emitida por Paulo H. Teixeira, a consulta eletrônica realizada ao site “Portal de auditoria ([portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br](mailto:portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br))”; resposta a consulta formulada ao Presidente do CRC-SE (Conselho Regional de Contabilidade – Estado de Sergipe), Dr. Romualdo Batista de Melo ([Romualdo.melo@se.sebrae.com.br](mailto:Romualdo.melo@se.sebrae.com.br)). Copiam ensinamento acerca de contabilidade de

custos na obra de autoria de George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone (Dicionário de Custos, São Paulo : Atlas, 2004, pp. 123, 126, 190 e 192); e texto da lavra de Eliseu Martins (Contabilidade de Custos, 9ª edição – 6ª reimpressão – São Paulo : Atlas, 2006, p. 133).

Os autuantes questionam que “Diante do que foi amplamente demonstrado, como pode o legislador infraconstitucional contrariar o que a própria Ciência Contábil define e conceitua os seus institutos, a exemplo de MÃO-DE-OBRA; ACONDICIONAMENTO (Embalagem) etc., desvirtuando o sentido e o alcance do que está prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, com o único objetivo de ampliar a sua participação no “bolo da arrecadação do ICMS”, ultrapassando os limites de sua competência e ferindo mortalmente os princípios da Federação? Como pode a Autuada ter a pretensão de considerar uma despesa operacional (Frete-CIF), que é incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, como um elemento de CUSTO de produção?”

Expõem manifestação da Secretaria da Fazenda paranaense, nas Respostas a Consultas nºs 056/2002 e 090/2000, e indicam o link (<http://www.legislacaotributaria.pr.gov.br/sefacre/lpext.dll?f=templates&fn=main-j.htm>).

Os autuantes concluem aduzindo que, tendo demonstrado e comprovado o acerto da ação fiscal, solicitam o julgamento pela procedência integral do Auto de Infração.

## VOTO

Preliminarmente, em relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente aos meses de janeiro a novembro de 2002, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN, observo que o artigo 173, inciso I, também do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; o artigo 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

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 direito (de ofício), previsto no artigo 149, inciso V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, incorporou o artigo 150 do CTN em seu parágrafo 5º, que dispõe:

*COTEB  
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 artigo 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, inciso I, CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no artigo 107-B, §5º do COTEB, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2002 a 31/12/2002 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/2008. Tendo sido

o Auto de Infração lavrado em 19/12/2007, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada, bem como a preliminar de nulidade baseada na tese defensiva de que a ocorrência de decadência em relação a parte do período fiscalizado implicaria em nulidade da autuação. Não ocorreu a decadência argüida.

Quanto à alegação defensiva relativa à nulidade do Auto de Infração, por falta de motivação da autuação “pois a fiscalização limitou-se a afirmar que a empresa teria utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, em desacordo com o disposto na Lei Complementar 87/96, sem maiores considerações, em flagrante cerceamento ao direito de defesa da Autuada.”, observo que o Auto de Infração descreve a imputação como: “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”, ressaltando o “detalhamento na inicial deste Auto de Infração”. E tal detalhamento encontra-se à fl. 03 do presente PAF, cuja cópia foi entregue ao contribuinte, conforme seu recibo à fl. 04. No campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração (fl. 03 dos autos) consta que na realização da auditoria o Fisco utilizou, como parâmetro para a definição da base de cálculo do ICMS lançado, os valores de crédito fiscal utilizado pelo autuado correspondentes ao que não se constituísse como matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, por serem apenas estes os elementos de custo de produção previstos na Lei Complementar nº 87/96. Assinalo que o contribuinte, em sua impugnação, contestou pontualmente os dados da imputação que lhe foi dirigida, demonstrando plena compreensão do quanto asseverado pelo Fisco na ação fiscal, tendo exercido regularmente seu direito de defesa, pelo que não acolho esta alegação de falta de adequada motivação da autuação, não tendo ocorrido o alegado cerceamento.

No que tange ao argumento do sujeito passivo segundo o qual o arbitramento da base de cálculo tornaria nula a autuação, observo que o autuado reproduz, à fl. 89 dos autos, a afirmação do Fisco, constante do campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, de que tal medida foi adotada porque ele, contribuinte, não atendeu às intimações que lhe foram dirigidas, no sentido de explicar os dados que compuseram as rubricas de manutenção e depreciação. Observo que o artigo 22 da Lei nº 7.014/96 e os artigos 937 e 938 do RICMS/BA prevêem as hipóteses de arbitramento e sua forma de realização, tendo o Fisco seguido tais ditames na presente ação fiscal:

*Lei nº 7.014/96:*

*art. 22. Quando o cálculo do tributo tiver por base ou tomar em consideração o valor ou o preço de mercadorias, bens, serviços ou direitos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que:*

*I – forem omissos ou não merecerem fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado;*

*§ 1º. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*a) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, acondicionamento, mão-de-obra e outros gastos de fabricação, cujos valores serão atualizados monetariamente até o último mês do período, agregando-se ao montante o percentual fixado em regulamento;*

*c) qualquer um dos métodos previstos nos demais incisos deste parágrafo que se possa adequar à situação real;*

*§ 3º. Como embasamento para justificar a necessidade de aplicação do arbitramento, a fiscalização estadual poderá efetuar levantamento fiscal*

*utilizando quaisquer meios indiciários, ou aplicando índices técnicos de produção, coeficientes médios de lucro bruto ou de valor acrescido e de preços unitários, considerados em cada atividade, observada a localização e a categoria do estabelecimento.*

*RICMS/BA:*

*art. 938. O arbitramento da base de cálculo do ICMS poderá ser feito por qualquer um dos métodos a seguir:*

*IV - em se tratando de estabelecimento industrial, tomar-se-á por base:*

*c) qualquer um dos métodos previstos nos demais incisos deste parágrafo que possa adequar-se à situação real;*

*§ 6º O arbitramento poderá basear-se em documentos de informações econômico-fiscais do mesmo exercício ou de exercício anterior, bem como em outros dados apurados dos quais disponha a fiscalização estadual.*

Pelo exposto, não tendo a empresa fornecido, em atendimento às intimações que lhe foram dirigidas, todos os dados relativos ao seu custo de produção, em especial as rubricas de Manutenção e de Depreciação, para que a Fiscalização pudesse apurar os valores que entendiam ser corretos, estas informações foram omitidas do Fisco, e a situação em lide enquadrava-se no previsto no inciso I do artigo 22 da Lei nº 7.014/96, acima transcrito, pelo que não restou outra alternativa à Fiscalização a não ser fazer o arbitramento da base de cálculo das transferências, com base nos dados constantes da DIPJ, documento este que, contendo informações econômico-fiscais, foi emitido pela empresa, e cujos dados numéricos, em si, não foram contestados pelo defensor, estando a ação fiscal, neste ponto, em conformidade com o previsto nos mencionados artigos 937 e 938 do RICMS/BA, e artigo 22 da Lei nº 7.014/96. O contribuinte teve conhecimento da justificativa do Fisco para a realização do arbitramento, inclusive tendo, tal como já dito neste voto, transcrito tal justificativa em sua peça defensiva, à fl. 89 dos autos, mas não apresentou prova de ser, a mesma, inverídica.

Além disto, tendo sido utilizados dados consignados na DIPJ da empresa, sendo ela detentora de toda a sua documentação fiscal, caber-lhe-ia juntar a este processo, com sua defesa, documentos que comprovassem a existência de erros no levantamento fiscal, mas assim não atuou. A recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que disponha o sujeito passivo importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, nos termos do artigo 142 do RPAF/99. Por conseguinte, tendo o arbitramento sido realizado com base nos dados da Declaração de Imposto de Renda, relativa ao exercício fiscalizado, apresentada pelo próprio contribuinte, a apuração da base de cálculo foi realizada consoante a legislação estadual já exposta neste voto, inexistindo vício procedural a este respeito.

Diane do exposto, assinalo que na descrição dos fatos do Auto de Infração em lide (fls. 03 e 04 deste processo), entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da Lei 7.014/96. Também foram identificados o sujeito passivo e a base de cálculo, indicados os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista em Lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício que conduza à sua nulidade, nos termos do artigo 18 do mencionado diploma legal, pelo que rejeito as preliminares de nulidade arguidas.

No mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar.

Saliento que, na impugnação apresentada, o contribuinte não questionou os dados numéricos levantados pela fiscalização, e sim a forma como foram apurados os valores exigidos, com a exclusão, pelo Fisco, de elementos que o autuado entende constituírem custo de produção.

Quanto à alegação defensiva de que o Fisco “já havia autuado a empresa através do AIIM nº 206891.0010/07-2, no dia 14 de dezembro de 2007, sob a mesma alegação de que a empresa teria utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS, concernentes ao custo de produção, depreciação e amortização (...)”, os autuantes explicitam que, tendo a empresa DANONE, em e-mail datado de 12/11/07 (fl. 67), esclarecido o que significava a rubrica IMP. IND., informando que aquela coluna representava o ICMS para a formação do Preço de Transferência, e que a mesma representava, em média, 27,6% do total do custo de produção; considerando também que o percentual correto de ICMS que deveria estar nessa coluna seria de apenas 7%, quando as mercadorias fossem originárias da fábrica do Estado de MINAS GERAIS, como ali ocorria, foi lavrado o Auto de Infração nº 206891.0010/07-2, em 14/12/2007. Mas que, lançado de ofício aquele débito do contribuinte, ainda remanesceu crédito tributário a ser reclamado, referente à glosa dos valores de crédito fiscal, apropriados pelo autuado, referentes às rubricas Manutenção e Depreciação, porque a empresa não fizera a devida abertura dos custos de produção para evidenciar os valores individuais, por código de produto, para essas duas rubricas.

Porém verifico que, exatamente como afirmado pelos autuantes, consoante se pode verificar na coluna “B” e no campo “Legenda” da planilha de fl. 08 - entregue ao contribuinte e da qual o mesmo anexou cópia à fl. 112 dos autos, quando de sua impugnação - foi devidamente efetuado pelo Fisco, ao realizar os cálculos que resultaram na presente autuação, a dedução do estorno que foi materializado por meio do Auto de Infração nº 2068910010/07-2, de maneira tal que não ocorreu tributação em duplicidade com a presente autuação.

O foco da situação em lide é o fato de que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em outra Unidade da Federação para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valores que considerou constituírem o custo de produção, e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96).

Conforme demonstrativo de Estorno de Crédito – Custo Transferência (fl. 08), não tendo sido informado, pelo contribuinte, quais eram os montantes exatos correspondentes às rubricas Manutenção e Depreciação de sua Planilha de Custos de Produção, a fiscalização arbitrou os valores de ICMS a recolher tomando como parâmetros a planilha de custo apresentada pela empresa e sua DIPJ 2002, com base na qual fizeram o cálculo do que representava os gastos com Manutenção, Depreciação, Amortização e Exaustão (R\$ 34.359.813,48), do total do Custo dos Produtos Fabricados (R\$ 560.639.011,67) – (DIPJ de 2002). Desta forma, encontraram o percentual de 6,129%, que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS. Expurgou então, da base de cálculo, os valores que o contribuinte não comprovou constituírem-se como componentes previstos para integrar a base de cálculo nas operações de transferências para o estabelecimento autuado, de acordo com os mencionados dispositivos da LC nº 87/96.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, deve ser incluído na base de cálculo os valores relativos a manutenção e encargos de depreciação/amortização/exaustão, com base no ponto de vista da Ciência Contábil, faço as seguintes considerações:

- 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 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 competências 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 da República, em seu artigo 146, determina 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 afirmou o defendente, na interpretação da regra estabelecida no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96, reproduzido no artigo 17, § 8º, inciso II, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a 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.

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 Estado 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 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 entendesse que, ao contrário, cada Estado poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, isto certamente geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatou que a limitação imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (artigo 2º da Portaria nº 607/2006 da SUFRAMA; artigo 3º do Decreto nº 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

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 artigo 13, § 4º, inciso 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, conforme já mencionado neste voto. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que não apenas aqueles permitidos pela mencionada Lei Complementar, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária, para o Estado em que se localiza o remetente, e lançou um crédito fiscal, a ser suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na citada Lei.

Considero que partindo-se do princípio de que os custos de manutenção e os encargos de depreciação/amortização/exaustão, informados na DIPJ, não integram a base de cálculo das transferências, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, pela interpretação literal do artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, configura um valor de crédito fiscal utilizado a mais do que o legalmente previsto, pelo estabelecimento autuado.

Conforme indicado na defesa, os elementos consignados nas rubricas “depreciação, custo fixo, armazenagem e expedição”, apesar de comporem o custo de produção, não constituem matéria prima, material secundário, acondicionamento ou mão de obra, únicos elementos previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96. Portanto, para fins de operações interestaduais com mercadorias sujeitas à tributação pelo ICMS, estes elementos de custo não devem integrar a base de cálculo.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento da empresa, 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, que são os elementos de custo de mercadoria produzida previstos no artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96. Este procedimento resultou em uma base de cálculo maior do que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um crédito fiscal, para o autuado, maior do que o previsto na legislação deste Estado, pelo que está correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao expurgar, da base de cálculo das transferências, os valores que constituem o apurado crédito fiscal indevido.

Ressalto que não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual (artigo 167 do RPAF/BA, artigo 125 do COTEB).

Por tudo quanto exposto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0022/07-0, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$122.171,50**, acrescido da multa de 60% prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

FRANCISCO ATANÁSIO DE SANTANA - JULGADOR