

**A. I. N°** - 206891.0002/07-0  
**AUTUADO** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 25/11/2008

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0347-03/08**

**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 12/12/2007 e exige ICMS no valor de R\$126.624,90, 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, à fl. 10, documento intitulado “Relação de Transferências Efetuadas e Crédito Apropriado de Acordo com DMA”; à fl. 10, Termos de Início e de Prorrogação de Fiscalização; às fls. 16 e 17, Intimação para apresentação de livros e documentos fiscais relativos aos exercícios de 2002 a 2006, e respectiva resposta do autuado; às fls. 19 a 22, 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; à fls. 24 a 48, cópias de Declaração e Apuração Mensal do ICMS – DMA do autuado, período de janeiro a dezembro/2002; às fls. 50 a 52, cópias de correspondência por meio eletrônico (*e-mails*) mantida entre o sujeito passivo e os autuantes.

O autuado, por intermédio de advogado com Procuração e Substabelecimento às fls. 97 e 98, impugna o lançamento de ofício às fls. 56 a 69, inicialmente discorrendo sobre a imputação e, em seguida, argüindo a sua nulidade em razão de que a Fiscalização, alegando que a empresa não apresentou planilha de custos de produção de 2002, realizou arbitramento, mas que o Fisco não mencionou “que as intimações foram encaminhadas apenas para o estabelecimento comercial da Impugnante na Bahia, que não possui tais dados.” O contribuinte aduz que “Somente as unidades fabris localizadas em Minas Gerais, responsáveis pela industrialização, é que detêm as informações referentes aos custos de produção”, pelo que o estabelecimento autuado não teria condições de prestar os esclarecimentos solicitados. Alega que os estabelecimentos são autônomos, nos termos do artigo 11, caput, §3º inciso II, da Lei Complementar nº 87/98, que reproduz, pelo que afirma que as intimações devem ser endereçadas para aquelas unidades que detenham condições de cumpri-las, o que aduz não ter ocorrido no

caso presente, expondo que “Tanto é assim que o auditor enviou para a sede da Impugnante algumas comunicações informais, através de e-mail, onde requereu a documentação que entendia pertinente.” Diz que ele, impugnante, respondeu aos e-mails “informando que os documentos almejados pelo auditor encontravam-se regularmente contabilizados e à inteira disposição da fiscalização do Estado da Bahia, desde que as eventuais diligências fossem realizadas com o aval e acompanhamento da Secretaria de Estado da fazenda de Minas Gerais.” O autuado traslada trechos da correspondência que manteve com os autuantes, à fl. 59 dos autos, em que o Coordenador Fiscal da Contabilidade da empresa informa que “as informações sobre o custo de produção das filiais localizadas em Minas Gerais, somente podemos prestar mediante credenciamento específico da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais.” O contribuinte prossegue expondo que “Os estabelecimentos mineiros, em virtude da competência territorial das entidades fiscalizatórias estaduais, devem fornecer dados apenas à Secretaria da fazenda de seu Estado, sendo que nesta hipótese caberia ao agente autuante solicitar formalmente o auxílio aos seus pares mineiros para que obtivesse imediatamente as informações de que precisava”. Copia o artigo 199 do Código Tributário Nacional - CTN e a Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 93/97, acerca da substituição tributária, e diz que o autuante teria concordado que somente poderia ter acesso aos arquivos, dele, impugnante, com o acompanhamento da SEFAZ/MG mas que, por problemas internos da mencionada SEFAZ/MG, que teriam impossibilitado a diligência na época pretendida, “optou-se por efetuar o lançamento por arbitramento, ao invés de designar nova data.”

O contribuinte prossegue afirmando manter contabilidade regular, e que se o Fisco houvera buscado os documentos seguindo os trâmites legais, não teria “dificuldade em verificar os custos incorridos pela impugnante na produção de seus produtos, circunstância que desautoriza o arbitramento”. Copia o artigo 148 do CTN. Diz que a impossibilidade de a SEFAZ/MG auxiliar o Fisco da Bahia não autoriza o arbitramento, e afirma que o estabelecimento fabril situado em Minas Gerais não foi formalmente notificado para apresentar documento. Afirma que o arbitramento foi realizado sem que se soubesse se as mercadorias transferidas para a Bahia continham, em seu custo de produção, algum valor relativo aos dispêndios com máquinas, com manutenção, depreciação, amortização e exaustão. Que isto seria suficiente para macular o trabalho fiscal, por não ser possível presumir a ocorrência do fato imponible, o que diz ter ocorrido, pelo que pede o cancelamento da autuação.

Alega a decadência em relação ao período anterior a 26/12/2002, dizendo que o Auto de Infração em lide teria sido lavrado em “26 de dezembro de 2007”, pelo que teriam transcorrido mais de 5 anos desde a ocorrência dos fatos. Copia e comenta o artigo 150, §4º, do CTN, e transcreve decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ às fls. 63 e 64 e pede que, se não for reconhecida a nulidade da autuação, sejam excluídos do lançamento de ofício os valores exigidos com base nos fatos geradores acontecidos antes de 26/12/2002.

O sujeito passivo aduz, às fls. 64 e 65 dos autos que, no mérito, o autuante ter-se-ia equivocado ao promover a glosa dos créditos fiscais em razão de que nos custos de transferência teriam sido indevidamente acrescidos os gastos com manutenção, depreciação, amortização e exaustão, porque verificou o percentual destas despesas frente ao total do custo dos produtos fabricados, e que não foi efetuada a análise com relação aos produtos transferidos para a Bahia, “e sim com referência ao total de produtos fabricados pela Impugnante.” Diz que “no custo de cada produto individualmente considerado existe um valor certo referente aos gastos com máquinas e equipamentos, o qual deveria ter sido aferido pela fiscalização, já que a contabilidade da Impugnante é regular e possibilita tal cálculo.” Diz que o auditor não poderia presumir, a partir do custo total dos produtos “fabricados pela Impugnante” que no custo dos produtos transferidos

para a Bahia existia uma parcela de 4,4% de despesas com manutenção, depreciação, amortização, ou exaustão.

O impugnante copia o artigo 13, caput, §4º e inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, e diz que, a despeito do valor dos gastos com máquinas e equipamentos sobre cada um dos produtos, a mencionada LC “é clara ao autorizar a inclusão dos dispêndios com mão de obra na base imponible considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado da federação”. Aduz que o RICMS/MG seria a norma aplicável para a definição da base de cálculo nas transferências originadas naquele estado, e que tal Regulamento “esclarece o que se entende por mão-de-obra, destacando que esta parcela envolve o custo tanto com pessoal como também com máquinas, sendo que no caso das máquinas deve-se considerar as despesas com manutenção, depreciação, amortização, e exaustão”. Transcreve, às fls. 65 a 67, dispositivos do artigo 43 do RICMS/MG, e diz que “a Impugnante nada mais fez do que se submeter à legislação vigente no Estado de Minas Gerais, que inclui a mão-de-obra tecnológica dentre os custos de produção, entendimento este que não encontra qualquer oposição no RICMS/BA, muito menos na Lei Complementar nº 87/96.” Diz que a LC 87/96 e o RICMS/BA admitem que os custos sejam formados pela mão-de-obra e não especificam o que se entende por tal item, pelo que aduz que prevaleceria o conceito admitido de que tal despesa “incluiria as máquinas e todos os gastos delas decorrentes.” Diz que o autuante não poderia criar limitação não constante da lei de regência.

O impugnante volta a pronunciar-se acerca da base de cálculo das operações objeto da imputação repetindo que “cada um dos produtos da Impugnante tem, em seu custo de produção, um valor exato relativo aos gastos com manutenção, depreciação, amortização, e exaustão, sendo que algumas mercadorias não possuem em seu custo qualquer importância referente a tais gastos. Isso ocorre pelo fato de que determinados produtos são industrializados em máquinas que não demandam manutenção e que já haviam sido integralmente depreciadas e amortizadas, o que fez com que não tenham estas despesas agregadas ao seu custo de produção.” O contribuinte diz que os autuantes poderiam ter arbitrado a glosa do ICMS com base em parâmetros razoáveis, mas que teria sido abusivo o cálculo do imposto com base em dados genéricos referentes a todas as mercadorias industrializadas pela empresa.” Conclui requerendo a declaração de nulidade da autuação, ou a declaração de decadência em relação aos débitos anteriores a “26 de dezembro de 2007”.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 118 a 145, 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 conseqüentemente, 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 mais de 10 intimações, a empresa alegou que não foi possível recuperar os dados de custos de produção do exercício de 2002. Que “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\$22.249.589,00) do total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS (R\$504.689.320,42) – vide DIPJ de 2002 anexa (fls. 22). Desta forma, encontramos o percentual de 4,4%, percentual este que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com o demonstrativo de fls. 05.”

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/1995, inclusive acerca de arbitramento para apuração de custo da mercadoria em transferência interestadual, e copiam trechos de decisões de outros Tribunais Regionais e de Conselhos de Fazenda dos Estados, a exemplo de decisões deste CONSEF.

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 preliminar de ilegalidade do arbitramento, embora o autuado alegue que não encaminhou os custos de produção de 2002 porque a intimação teria sido feita ao estabelecimento comercial da Impugnante localizado na Bahia, o qual não possuiria esses dados, motivo pelo qual não foi feita a apresentação das informações requeridas na intimação, tal assertiva do defendente não reproduziria a verdade, dado que se verificaria do exame do “Ofício nº 297/2007-AFC, de 10 de agosto de 2007 (fls. 17 deste processo), de origem (vide rodapé do mesmo) da sede da Autuada, localizada em Belo Horizonte-MG.” Aduzem que no supracitado Ofício consta o texto “COOPERATIVA CENTRAL..., vem por meio deste em atendimento à vossa intimação recebida em 31 de julho de 2007, apresentar os documentos conforme abaixo relacionados: - Relatórios de Custo / Produção mensal...(.)Obs.: Conforme entendimento estamos enviando o relatório de custo referente ao ano de 2006.”, constando neste documento a “assinatura do Vice-Presidente Administrativo, MARCOS ELIAS.” Aduzem que “Ainda, em 04/12/07 (fls. 110) voltamos a fazer a cobrança da remessa da planilha de custos de produção de 2002, haja vista que a Autuada apresentou as planilhas de custo de produção referente ao período de 2003 a 2006. Faltou apenas a do exercício de 2002.”

Os prepostos do Fisco prosseguem afirmando que “Assim sendo, não nos restou alternativa, sob pena de operar o instituto da decadência de o fisco constituir o crédito tributário, e fizemos sim o arbitramento, com base na DIPJ de 2002 (fls. 22), para se encontrar os valores a serem estornados de ICMS, na forma relatada no corpo deste Auto de Infração (fls. 3) e nos demonstrativos de fls. 8 e 10. Para tal desiderato, com base na DIPJ de 2002, efetuamos o cálculo do que representa os gastos com MANUTENÇÃO, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO e encontramos a relação

percentual do que representa essas rubricas em relação ao total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS – vide DIPJ de 2002 anexa, fls. 22. Desta forma, encontramos o percentual de 4,4% (demonstrativo de fls. 08), percentual este que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS.”

Informam que este procedimento tem amparo legal, consoante pode ser constatado na decisão do Tribunal Regional 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 ilegalidade da glosa dos créditos, os autuantes dizem que o impugnante “define o que seriam os elementos formadores da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, importando o que está previsto “ipsis litteris” na legislação (Regulamento do ICMS) de Minas Gerais (fls. 64 a 68).”, e que é na legislação do Estado de Minas Gerais que se encontra a figura da “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 a propriedade e seguros. O mesmo ocorre com relação ao conceito de 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”. Asseveram 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 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 os Estados. “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 Baleeiro. 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/curso/apoio/apoio060820075859\\_696.doc](http://fafitfacic.com.br/curso/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 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 ao período anterior a 26 de dezembro de 2002 - data da cientificação, ao contribuinte, do lançamento de ofício - 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 12/12/2007, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Quanto à alegação defensiva de que o arbitramento da base de cálculo tornaria nula a autuação, observo que o autuado reproduz, à fl. 57 dos autos, a afirmação do Fisco de que tal medida foi adotada porque ele, contribuinte, não atendeu às intimações que lhe foram dirigidas, no sentido de explicar os dados que compunham a planilha de custos de produção do exercício de 2002.

Assinalo que o sujeito passivo, ao longo de seu pronunciamento no processo, por diversas vezes menciona os produtos como sendo fabricados por ele, impugnante, em suas unidades fabris localizadas no Estado de Minas Gerais e afirma, categoricamente, que os seus documentos encontravam-se regularmente contabilizados, pelo que assevera que seria possível identificar, com clareza, os dados relativos a custo de produção de cada mercadoria transferida, por suas unidades fabris, para a Bahia. Nestes termos, o próprio autuado identifica-se como impugnante; trata dos produtos como sendo de sua fabricação; identifica-se como sendo a mesma empresa do remetente, e diz que detém todos os dados atinentes a custo de fabricação em seus estabelecimentos fabris, e não trouxe os dados que detém ao Fisco deste Estado, quando intimado, nem os acostou aos autos deste processo.

O autuado diz que não apresentou ao Fisco baiano a planilha de custos de produção relativa ao exercício de 2002 sob a alegação de que os estabelecimentos da empresa são autônomos entre si e que, para que os estabelecimentos com sede em Minas Gerais fornecessem à SEFAZ/BA o quanto solicitado pelo Fisco baiano, seria necessária a formalização de procedimentos junto à SEFAZ/MG. Ressalto que as informações solicitadas pelo Fisco deste Estado eram relativas não às atividades internas da empresa em Minas Gerais, mas às transferências realizadas para o Estado da Bahia, nas quais foram considerados valores de custo de produção que ensejaram um cálculo de crédito fiscal que foi apropriado, pelo sujeito passivo, em contraposição ao crédito tributário do Estado da Bahia.

Porém, contrariando o quanto afirmado pelo contribuinte em sua impugnação, verifico que o Ofício nº 297/2007, à fl. 17, assinado pelo Vice Presidente Administrativo da Cooperativa Central dos Produtores Rurais de Minas Gerais LTDA, expedido em atendimento à Intimação de fl.17, relaciona, entre os documentos que diz apresentar, “Relatórios de Custo/ Produção mensal, das nossas unidades industriais com inscrição no CNPJ sob número (...)”, sem indicar a que exercício se referem tais relatórios de custo de produção mensal. No mesmo documento de fl. 17 dos autos, a empresa diz que “Conforme entendimento estamos enviando o relatório de custo referente o ano de 2006.”. Portanto, está provado que o sujeito passivo pode, bastando para tanto que assim o decida, apresentar os dados de seu custo de produção, dos quais assevera dispor em sua contabilidade no estabelecimento matriz, para contrapor ao levantamento realizado pelo Fisco. Em não os apresentando, incorre no disposto no artigo 142 do RPAF/99, que prevê “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.”

Observo, ainda, 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, para que a Fiscalização pudesse apurar os valores que entendiam ser corretos, estas informações foram omitidas do Fisco, e a situação em lide enquadra-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 defendente, 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. 57 dos autos, mas não apresentou prova de ser, a mesma, inverídica. Além disto, assinalo que o Fisco também considerou os dados do documento econômico fiscal Declaração e Apuração Mensal do ICMS - DMA, relativa ao período apurado, enviado à SEFAZ/BA mensalmente pelo sujeito passivo, tal como consta no demonstrativo fiscal à fl. 10 e cópias das mencionadas DMAS às fls. 24 a 49 dos autos.

Ademais, 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. 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 procedimental a este respeito.

Diante do exposto, assinalo que na descrição dos fatos do Auto de Infração em lide, 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 argüidas.

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, tal como já exposto neste voto, 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.

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 à sua Planilha de Custos de Produção, a fiscalização arbitrou os valores de ICMS a recolher com base na DIPJ de 2002, para se encontrar os valores a serem estornados de ICMS. Conforme descrevem, foi realizado o cálculo do que representou os gastos com Manutenção, Depreciação, Amortização e Exaustão (R\$22.249.589,00) do total do Custo dos Produtos Fabricados (R\$504.689.320,42) – vide DIPJ de 2002 anexa (fls. 22). Desta forma, encontraram o percentual de 4,4%, que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS. Expurgaram 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 o artigo 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Esclareço que a legislação de ICMS do Estado de Minas Gerais não se aplica à utilização de crédito fiscal por contribuinte localizado no Estado da Bahia, para efeito do cálculo do imposto a recolher neste Estado, ainda que a operação de transferência se tenha iniciado em Minas Gerais, a despeito do quanto afirmado pelo contribuinte a este respeito, em sua impugnação.

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 significativa, 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). Constato 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 CJP 210-11/04; CJP 409-11/03 e CJP 340-11/06, tal como afirmado pelos prepostos do Fisco.

Quanto à alegação defensiva de que Fisco do Estado da Bahia não poderia realizar glosa de crédito fiscal relativo a custos de produção, computados pelo sujeito passivo, que redundaram em montante de imposto recolhido aos cofres de outra Unidade Federativa, em razão do entendimento adotado pela contabilidade da empresa, a exemplo da inclusão, no custo de produção, de valor de “mão-de-obra tecnológica”, tal argumento 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 inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (artigo 167 do RPAF/BA, artigo 125 do COTEB).

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

## RESOLUÇÃO

**ACORDAM** os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0002/07-0**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$126.624,90**, 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, 17 de novembro de 2008

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR