

A. I. N° - 206891.0006/09-1  
AUTUADO - DANONE LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM  
MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 28.07.09

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0242-04/09**

**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 foi lavrado em 27/03/09, para exigir ICMS no valor de R\$186.947,52, 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 à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, conforme detalhamento no corpo do mesmo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 173 a 200), na qual inicialmente discorre sobre a infração, por entender que as operações realizadas estavam amparadas pela legislação e que não utilizou irregularmente créditos fiscais de operação interestadual de transferência, não se justificando o arbitramento da base de cálculo.

Argumenta que foi considerado o período atingido pela decadência, nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), referente às transferências ocorridas até 25/03/04 e que a ação fiscal não atende o disposto nos artigos 31, III; 39, IV; 41, II e 46 do RPAF/BA, motivo pelo qual requer a nulidade do Auto de Infração ao teor do art. 18, IV do citado diploma legal.

Afirma que os dados da autuação são imprecisos, não detalha as operações supostamente irregulares, limitando-se a interpretar equivocadamente as disposições da Lei Complementar nº 87/96 e jurisprudências sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Alega que às transferências dos Estados de Minas Gerais e São Paulo obedecem à legislação daqueles Estados e que o Fisco baiano não tem jurisdição sobre as operações de transferências iniciadas em outros estados, mesmo que o destinatário esteja aqui localizado.

Afirma que o procedimento adotado pela fiscalização viola os princípios que devem pautar a administração pública, dentre os quais o da verdade material e o da legalidade.

Argumenta que não havendo consenso entre os estados, aquele que se sentir lesado deve buscar os meios legais para reparar seus danos, sem prejuízo dos contribuintes que não podem ser apenados por cumprir normas vigentes locais do estabelecimento remetente de mercadorias, sob pena de se impor verdadeira injustiça e incerteza jurídica.

Transcreve os artigos 142 e 149, V do Código Tributário Nacional (CTN) que trata de constituição do crédito tributário e revisão de lançamento com produção de provas e decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes Federal (Acórdãos 107-06190 e 102-44.536).

Afirma que a falta de provas conduz a nulidade do lançamento, tendo em vista que não pode ter controle sobre a base de cálculo adotada nas transferências interestaduais iniciadas em outros estados e a fiscalização entender que a LC 87/96 determina a base de cálculo nessas operações de forma taxativa, limitando o custo das mercadorias produzidas apenas ao valor dos insumos.

No mérito, comenta que as operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa são correntes, agregam margem de valor no estabelecimento destinatário, de modo que o ICMS na etapa final incida sobre o valor agregado e o remetente apura a base de cálculo do imposto com base na legislação do Estado de origem, informando na nota fiscal que acompanha a mercadoria, possibilitando escrituração fiscal no estabelecimento destinatário.

Transcreve o art. 43, IV do RICMS/MG, o qual estabelece que a base de cálculo na saída de mercadoria a qualquer título, inclusive de transferência para outro estabelecimento do mesmo titular, corresponde ao custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Observa que o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo legal considera como integrantes do custo da mercadoria produzida: a matéria-prima, encargos de exaustão; materiais e insumos consumidos, inclusive energia elétrica; mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, acrescido dos encargos sociais e previdenciários; tecnológica: 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; acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

Afirma que procedeu de acordo com a legislação do estado do estabelecimento remetente e entende que não pode a fiscalização do estado de destino considerar irregular a base de cálculo adotada com base nas disposições da LC 87/96, sem levar em conta a obrigação do remetente e venha a ser penalizado porque o remetente simplesmente cumpriu a sua norma de regência.

Alega ter agido de boa fé, observando as normas vigentes no ordenamento jurídico, não tendo porque discordar dos elementos que determinam a formação da base de cálculo do ICMS quando estes se encontram definidos nos regulamentos de cada estado.

Transcreve o art. 13, § 4º da LC 87/96 e diz que a fiscalização baiana interpreta o inciso II do citado dispositivo de forma restritiva, restringindo a matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas entende que em momento algum é possível presumir que o legislador determinou que apenas e tão somente o valor pago por aqueles itens fosse o que devesse ser efetivamente considerado na base de cálculo das transferências interestaduais.

Atenta que a expressão “custo” abrange um conceito maior do que o valor pago pelos insumos, representando todo o esforço expendido na produção de bem ou serviço, tangíveis e intangíveis, pelo emprego de materiais e o esforço humano material e intelectual. Frisa que os valores pagos pelos insumos compõem apenas uma parcela do custo, que será completado por outros itens, a exemplo da armazenagem e transporte, dentre outros.

Da mesma forma, diz que não pode se interpretar que apenas a mão-de-obra direta empregada na produção dos bens transferidos seja considerada na base de cálculo das transferências, visto que em alguns casos é transferida para outras empresas uma parcela da produção e não poderia ser considerada na base de cálculo, mesmo sendo a industrialização por encomenda uma operação prevista e regulada na legislação do ICMS.

Entende que o conceito empregado pela fiscalização do Estado da Bahia é equivocado não podendo ser onerado com o crédito tributário ora exigido por não ter poderes efetivos para determinar a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais.

Informa que formulou consulta nº 028/2007 ao Estado de Minas Gerais, cujo teor da resposta transcreveu parcialmente, esclarecendo que deve ser tomado por base de cálculo o resultado da

soma dos custos descritos no § 2º do art. 43 do citado RICMS/MG cujo embasamento é LC 87/96, pela qual é o custo que forma a base de cálculo nas transferências interestaduais, e não o valor pago pelos insumos.

Diz que Minas Gerais não está isolado em seu entendimento, de acordo com a Decisão Normativa CAT nº 5/2005 SP, cujo teor transcreveu parcialmente, informando que “embora o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 associe o custo da mercadoria produzida - objetivamente identificado no dispositivo com a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo próprio contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade - ao somatório dos itens "matéria-prima", "material secundário", mão-de-obra" e "acondicionamento", quis, inequivocamente, o legislador complementar referir-se ao custo da produção industrial, devendo tal associação ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa”.

E que cada organização deve desenvolver sistema de custos próprio, cabendo ao fisco verificar se atende aos princípios e metodologia da Contabilidade de Custos, não devendo o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96 ser interpretado como a descrição de forma taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida na formação da base de cálculo das transferências interestaduais.

Ressalta que fica sem saber que critério adotar na determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, ora colocando em risco o estabelecimento remetente, ora colocando em risco o estabelecimento destinatário devido a interpretações diversas e desfavoráveis ao contribuinte.

Entende que a LC nº 87/96 não definiu de forma taxativa a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, pelas circunstâncias próprias da dinâmica da atividade econômica, optando o legislador em estabelecer o custo dos insumos para possibilitar a cada contribuinte adequá-lo à sua realidade econômica e que a restrição imposta pelo legislador objetivou promover equilíbrio na receita dos estados onde ocorrem produção e consumo agregando valor numa etapa, permitindo-se a compensação do imposto pago na etapa anterior.

Discorre sobre o conceito de custo contido na Norma de Procedimento Contábil (NPC) do Instituto de Auditores Independentes (IBRACON) e práticas contábeis dispostas nos artigos 176 e 177 da Lei nº 6.404/76, ressaltando que de acordo com o art. do CTN, o legislador não pode alterar o conceito de custo respaldado na Lei das Sociedades por Ações, como ocorreu na edição da LC 87/96.

Feitos os esclarecimentos anteriores, afirma que se admitindo alcance da definição da base de cálculo na LC nº 87/96 e exigência discordante pelos Estados de Minas Gerais e São Paulo, caberia ao Estado da Bahia buscar os meios legais de questionar aqueles estados, não podendo a administração tributária da Bahia glosar créditos em respeito ao pacto federativo. E da mesma forma, o impugnante não tem poderes para determinar a base de cálculo do ICMS adotada nas operações de transferências interestaduais a partir de outros estados, motivo pelo qual requer que o Auto de Infração deva ser cancelado por não estar provido de substância.

Afirma que apresentou informações requeridas pela fiscalização relativas ao custo de produção e que o arbitramento é previsto quando há prática de sonegação, o que não ocorreu, mas ainda que tivesse cometido a infração, o que se admite apenas para fins de argumentação, não seria possível o arbitramento em razão de que não seria aplicável nenhum dos incisos do artigo 937 do RICMS/BA ao estabelecimento destinatário na Bahia, o que no seu entendimento o lançamento foi efetivado sem respaldo legal.

Discorre sobre os artigos 39, 41, II e 46 do Decreto 7.629/99, afirmando que não recebeu qualquer demonstrativo que representasse as transferências realizadas no período abrangido pelo Auto de Infração, tampouco qualquer elemento de prova de que tivesse praticado um ilícito que

justificasse o arbitramento do crédito tributário, não encontrando respaldo no próprio ordenamento deste estado e tampouco no artigo 148 do CTN:

Transcreve ementa dos Acórdãos AC 97.03.035336-3 do TRF da 3<sup>a</sup> Região para reforçar o seu posicionamento de que o mesmo só deve ser empregado como medida extrema na constituição do crédito tributário.

Afirma que o lançamento arbitrado do crédito tributário considera período no qual a administração fazendária não teria mais direito de constituir o crédito, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, que transcreveu em relação às notas fiscais escrituradas no livro Registro de Entradas até 26/03/04, em razão do Auto de Infração ter sido emitido em 27/03/09.

Salienta que o Auto de Infração encontra-se eivado de total ilegalidade, tendo a fiscalização extrapolado as prerrogativas da atividade vinculada, por ter interpretado de forma equivocada a LC nº 87/96, arbitrado o crédito tributário e não observado a decadência. Requer a improcedência da ação fiscal, cancelando-se integralmente o Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 285 a 309), ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Com relação à preliminar de decadência de parte dos fatos geradores, contestam dizendo que nos termos dos arts. 107-A e 107-B da Lei nº 3.956/81, Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), o prazo decadencial dos créditos tributários começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores e que é válido o lançamento do crédito tributário na sua totalidade.

Ressaltam que o art. 150, §4º do CTN trata do direito subjetivo de homologar o crédito tributário, mas quando o contribuinte deixa de fazer o pagamento ou paga apenas uma parte, “cria-se a possibilidade de o fisco efetuar o lançamento de ofício” nos termos do art. 173, I do CTN. Expõe um modelo exemplificativo à fl. 206 e concluem dizendo que caso o contribuinte não efetue o pagamento integral do tributo e a lei fixe prazo, subsiste o direito do fisco de fazer o lançamento de ofício num prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício subsequente que ocorreu o fato gerador.

Relativamente à preliminar de nulidade sob o argumento de que a fundamentação do lançamento não corresponde ao resultado numérico obtido pela fiscalização, contesta dizendo que o art. 18, §1º do RPAF/BA, dispõe que as eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais não acarretam a nulidade do Auto de Infração, desde que seja possível determinar a natureza da infração, autuado e o montante do débito. Por isso, afirma que não há do que se falar em nulidade do Auto de Infração.

No que se refere ao arbitramento da base de cálculo, dizem que não tendo a empresa apresentado as planilhas de custo de produção, conforme indicado no Termo de Fiscalização juntado à fl. 18, procedeu à apuração do ICMS com base na DIPJ, fundamentado no art. 938, § 6º do RICMS/BA.

No mérito, com relação à infração apontada no Auto de Infração, transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação à lei complementar para fixar base de cálculo, tendo a LC 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescrito 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”, regra esta incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na mencionada Lei.

Transcrevem ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; artigo publicado em htp:

www//jus2uol.com.br e do professor Alexandre Freitas, nos quais se fundamentou que houve clara intenção do legislador de eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular.

Informam que em consonância com o acima explanado, não tendo a empresa apresentado as planilhas de custo de produção “com a abertura de todos os elementos de custo de produção, de forma a permitir ao fisco excluir os itens que não fazem parte da Base de Cálculo”, com base na DIPJ de 2005, ano calendário 2004, excluíram os itens de MANUTENÇÃO; ARREND. MERCANTIL; DEPRECIAÇÃO, CONST. PROVISÕES e OUTROS CUSTOS o que totalizou R\$34.042.470,00 que representa porcentual de 15,652% do CUSTO TOTAL de R\$217.419.831,27.

Dizem que com base neste porcentual, expurgou as rubricas que não integram os custos de matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento, conforme previsto na citada Lei, tendo sido elaborado demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO-CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, o qual foi entregue ao estabelecimento autuado.

Transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Leandro Paulsen, Eurico Marco Diniz Santi, Paulo de Barros Carvalho, Hamilton Dias de Souza, Márcio Alexander Freitas e Aliomar Baleeiro para demonstrar que na interpretação das normas, deve-se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresso, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

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

Ressaltam que energia elétrica e combustível, também não pode ser enquadrada no conceito de matéria-prima ou produto intermediário, de acordo com a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes da Receita Federal, conforme transcreveu à fl. 225, “uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto”.

Chamam a atenção que o STJ, em diversos julgamentos reafirmou essa orientação e firmou jurisprudência de que “energia elétrica, combustíveis e lubrificantes não representam insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, pois não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se, portanto, no conceito de ‘bens de uso e consumo’”, conforme AgRg RE 731885/PR; REsp 518656/RS; AgRg AG 623105/RJ e AgRg RE 826689/RJ.

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

Destacam que a legislação do Estado de Minas Gerais (art. 43, §2º, I a IV do RICMS/MG) e DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo contêm impropriedades em relação à regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ao ampliarem a inserção de outros elementos de custo na base de cálculo das transferências entre estabelecimentos, que o não estabelecido na mencionada LC.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 01794/00; CJF 409-03; 210-11/04 e CJF 0340-11/06; AC 93/2001 do Conselho de Contribuintes do Estado do Paraná; resposta a Consulta nº 85/2000 da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais e do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e, nas quais manifestaram o entendimento de que a base de cálculo a ser adotada nas transferências

interestaduais para o mesmo contribuinte localizado em outro estado, é a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, II).

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

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

## VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (01/01/04 a 25/03/04), 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.

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 pode-se sintetizar que 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 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 01/01/04 a 25/03/04 só seriam atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/10. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou também a nulidade do Auto de Infração, sob argumento de que não atende o disposto no art. 142 do CTN, pela falta de clareza e motivo para glosa de créditos.

Constatou que o Auto de Infração descreve a infração: “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 registrado no próprio corpo deste Auto de Infração”.

Observo que na descrição dos fatos, entre os diversos fatos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96. Também, foi identificado o sujeito passivo, base de cálculo, indicado os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da 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 material que conduza à sua

nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito a nulidade pretendida.

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 a estabelecida em lei complementar.

Na defesa apresentada, o impugnante alegou que:

- 1) Apurou a base de cálculo das transferências em obediência às normas vigentes nas unidades da Federação de origem (Minas Gerais e São Paulo);
- 2) A regra prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 não é taxativa, devendo englobar todos os elementos de custo de produção;
- 3) A base de cálculo da autuação foi constituída mediante arbitramento e não obedece ao que dispõe a legislação do Estado da Bahia.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores apurados pela fiscalização e sim a forma como foram apurados os valores exigidos.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados nos Estados de São Paulo e Minas Gerais, para estabelecimento localizado no Estado da Bahia, utilizando como base de cálculo 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 (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Com relação à alegação defensiva de que à fiscalização não apurou os custos individuais constantes de cada nota fiscal, verifico que conforme Termo de Fiscalização registrado no livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (fl. 18), os autuantes justificaram a adoção do procedimento em vista de que a empresa “foi intimada a apresentar o custo da mercadoria produzida” e diante da não apresentação de planilha de custo de produção com abertura dos elementos de custo, procederam ao arbitramento da base de cálculo com base na DIPJ 2005, tendo juntado intimações às fls. 21 a 26 e cópias de email às fls. 319 a 325.

- 1) O demonstrativo juntado à fl. 23 consolida valores relativos à “manutenção, arrendamento mercantil, depreciação, constituição de provisões e outros custos”, tendo apurado valor de R\$34.042.470,00 que corresponde ao porcentual de 15,625% do custo total de R\$217.491.831,27 informado na DIPJ 2005, ano calendário 2004 (fls. 152/157);
- 2) Apurado o porcentual dos elementos que não integram a base de cálculo nas operações de transferências determinado no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (matéria-prima, mão-de-obra, acondicionamento e material secundário) aplicaram o porcentual acima na base de cálculo das operações de transferências na planilha de ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA à fl. 13, aplicando a alíquota interestadual prevista na legislação sobre a diferença apurada, para calcular o valor do crédito utilizado a mais que o que seria de direito.

Pelo exposto, não acato as alegações defensivas, tendo em vista que restou comprovado que durante os trabalhos de fiscalização a empresa intimada diversas vezes, não apresentou planilha que possibilitasse a fiscalização verificar se a base de cálculo foi constituída em conformidade com o que dispõe a LC 87/96. Portanto é razoável a aplicação dos critérios de arbitramento levado a efeito, na medida em que, a empresa não apresentou os elementos que possibilitasse identificação dos componentes de custos empregados na composição da base de cálculo das transferências para seus estabelecimentos localizados no Estado da Bahia.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos e sim foi de forma genérica alegado que foram incluídos valores indevidos. Conforme disposto nos artigos 123 e 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das

provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Quanto ao argumento de que o demonstrativo de custo elaborado pela fiscalização, não atende aos requisitos legais, por não ter identificado o custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não pode ser acatado, tendo em vista que conforme apreciado anteriormente, a fiscalização na apuração do custo ateve-se apenas aos elementos de custo informados na DIPJ que não indicados no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Como o próprio titular informou o valor do custo total na DIPJ e também outros elementos de custo, cabe a ele indicar possíveis inconsistências no levantamento fiscal ou apresentar planilha própria para demonstrar os valores reais por produto dos custos de matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra como determina o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Entendo que partindo se do princípio que os custos acima indicados (manutenção, arrend. Mercantil, depreciação, const. Provisões e outros custos), não integram a base de cálculo das transferências, o porcentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, com a aplicação do art. 13, §4º, II da LC 87/96, configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado e correto o procedimento fiscal.

Com relação ao argumento de que o arbitramento procedido pela fiscalização só deve ser aplicado quando há prática de sonegação e não se enquadra nas situações previstas no art. 937 do RICMS/BA, não pode ser acatado pelos seguintes motivos. O citado artigo estabelece que a base de cálculo do ICMS pode ser arbitrada quando não for possível apurar o montante real da base de cálculo, entre outras coisas pela falta de apresentação de documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive nos casos em que se comprove a sonegação do imposto e o fisco não possa conhecer o montante sonegado.

Já o art. 938 do mencionado diploma legal, indica os métodos que podem ser empregados para arbitrar a base de cálculo do ICMS. As situações previstas em caso de sonegação englobam todas as operações do estabelecimento. Entretanto, na situação presente não foi arbitrada a base de cálculo com fundamento em sonegação e sim, feita uma estimativa contábil adequada à situação real para apurar a base de cálculo das transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, com o expurgo dos valores que não deviam integrar a base de cálculo nos termos do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Entendo que o procedimento fiscal se adequa a realidade prevista na lei e é razoável sua aplicação em razão de que a empresa não apresentou as planilhas de custos que possibilitassem identificar individualmente a composição do custo unitário por produtos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalto que os autuantes lavraram Termo de Fiscalização próprio no livro de Registro de Ocorrências em 17/06/08, em atendimento ao disposto no art. 939 do RICMS/BA.

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.

Relativamente ao questionamento defensivo de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, devem ser incluídos na base de cálculo todos os elementos que compõem o custo de produção, a exemplo da orientação contida na DN CAT 05/2005 da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo e art. 43 do RICMS/MG, faço as seguintes considerações relativas ao ponto de vista da Ciência Contábil e das normas tributárias:

- 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 num 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 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 estabeleceu que as eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais, deverão ser mantidas em livros auxiliares, ou seja, não obedece aos mesmos princípios que norteiam a escrituração contábil.

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

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

... III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendant, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido 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, 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, 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 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 criaria uma 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, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS) e já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 01794/00; CJF 409-03; CJF 210-11/04 e CJF 0340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

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, incluiu 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 correto o procedimento adotado pela fiscalização, expurgando da base de cálculo das transferências, os valores indevidos, apurando 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 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/09-1**, lavrado contra **DANONE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$186.947,52**, 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, 24 de julho de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR

PAULO DANILLO REIS LOPES – JULGADOR