

A. I. N°. - 206891.0050/08-2  
AUTUADO - INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JOAQUIM  
MAURICIO DA MOTTA LANDULFO JORGE E EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET 18.12.2009

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0359-05/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC nº 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo. Não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/2008, foi exigido ICMS no valor de R\$297.693,42, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, ‘a’ da Lei nº 7.014/96, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, ‘b’ do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações aqui tratadas. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a exigência trata de expurgo dos itens atinentes à depreciação, manutenção, arrendamento e outros custos, mediante arbitramento da base de cálculo, encontrando na DIPJ 2003 / 2004 as rubricas relativas à matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Nessa linha, os valores expurgados foram discriminados de acordo com o seu percentual no total dos custos declarados na DIPJ.

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas decisões de tribunais superiores atinentes à matéria.

O autuado, através de representante regularmente constituída, cujo instrumento de mandato está à fl. 83, apresentou impugnação às fls. 72 a 82.

Após sintetizar os fatos ocorridos, no mérito, cita os dispositivos legais que deram fundamento ao procedimento administrativo fiscal e considera absurda a glosa dos créditos, por considerar os respectivos gastos inerentes ao seu processo produtivo.

Fundamenta-se no art. 146, III da CF/88 c/c art. 110 do CTN, para argumentar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado para fim de tributação. O conceito de custo de produção, consoante assevera, deriva do Direito Privado, sendo que o Direito Tributário deve utilizar o seu conceito para definir e regulamentar suas normas.

Nesta linha, a legislação do IRPJ e da CSLL estaria em consonância com os critérios contábeis adequados, a exemplo dos citados na Norma e Procedimento de Contabilidade IBRACON número 02 (fl. 75), e permitiria aos contribuintes utilizar sem restrições a base de cálculo.

Entende que o comando contido no art. 13, parágrafo 4º, II da LC 87/96, que define o custo como sendo matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento é exemplificativo, jamais taxativo, conclusão a que teriam chegado diversos fiscos estaduais, a exemplo do paulista, através da Decisão Normativa CAT 05/05.

De acordo com o seu entendimento, não pode haver dois conceitos de custo de produção, um para fins contábeis e outro para fins tributários, que é o que o Fisco Baiano estaria perpetrando.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

No tocante à forma, aponta o uso do critério de arbitramento utilizando-se da DIPJ, pois a empresa já não mais possuía os detalhes dos custos dos exercícios de 2003 e 2004. Argumenta que não foram observados certos detalhes, vez que possui duas fábricas, uma no Estado de Alagoas e outra na Bahia, sendo que a DIPJ é consolidada, enquanto o arbitramento foi levado a efeito de maneira individualizada. Ou seja, não foi feita a segregação por unidade fabril e por produtos, distorcendo os valores apurados.

Em face das razões expendidas, com fundamento no art. 18, parágrafo 1º do RPAF/99, requer a nulidade do Auto de Infração, por não ser possível a determinação do valor devido.

Quanto à repercussão econômica no caso de procedência do Auto de Infração, aduz que lhe será desfavorável, pois a parcela glosada na Bahia ensejaria um crédito em Alagoas e geraria uma demanda de restituição neste Estado, sem maiores chances de sucesso. Alega que os contribuintes não podem ficar à mercê de desentendimentos entre as 27 unidades federadas e que a quantia ora cobrada não está nos seus cofres, mas na “conta corrente do Governo de Alagoas”. Lembra que possui estabelecimentos em mais 05 unidades da Federação e em nenhuma delas houve questionamento sobre o método de cálculo do custo.

Requer, nesta ordem, a improcedência ou a nulidade do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 110 a 154, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações para 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, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização e frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Com relação à peça defensiva, registram, preliminarmente, que não foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexados.

Quanto à alegação de erro de forma, no tocante ao arbitramento, ponderam que o próprio sujeito passivo confessa que não mais possuía a abertura detalhada dos custos no período fiscalizado (fl. 77), restando, por conseguinte, justificada a técnica utilizada, cujo fundamento já se encontra no corpo do Auto de Infração.

Relativamente aos custos que deveriam compor a base de cálculo, ressaltam que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar -, ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, ‘i’ e 146, III, ‘a’ da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de cálculo do ICMS é reproduzido no art. 56, V, ‘b’, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que “*retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial o ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional*”.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e na ciência contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que definiram num trabalho de pesquisa os quatro elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão de obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão de obra, matéria prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois que despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subsequentes de vendas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do Conselho de Contribuintes, que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres, proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT/05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão do CONSEF/BA, com relação ao mesmo tema.

Trazendo julgados proferidos pelo STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa e, em regra, nada tem a ver com normas

meramente exemplificativas. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Sugerem que o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

## VOTO

De acordo com entendimento já manifestado nesta 5ª JJF pela Dra. Teresa Cristina Dias Carvalho, entendo que o levantamento contém vício insanável, conforme será adiante demonstrado.

Os autuantes afirmam, no corpo do auto de infração, que adotaram o procedimento de “*expurgo, mediante ARBITRAMENTO, dos itens atinentes a DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO, e OUTROS CUSTOS registrados na DIPJ. Ratificam o procedimento que adotaram, tendo em vista que a empresa não faz a abertura de sorte a poder identificar todos os produtos e elementos de custo por item e unidade constantes dos arquivos do SINTEGRA*”.

Portanto, em virtude de não terem recebido as Planilhas de Custo de Produção, pelo contribuinte, lançaram mão do ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, encontrando na Declaração de Informações Econômico-Fiscais – DIPJ as rubricas atinentes a MATÉRIA-PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO; e MÃO-DE-OBRA e, proporcionalmente, excluir os demais elementos de custo consignados no CUSTO DE PRODUTOS VENDIDOS com fundamento no art. 938 § 6º do RICMS-BA.

Assim, no intuito de realizar o ARBITRAMENTO, utilizaram os dados constantes da DIPJ, entregue pela Autuada à RFB. Assim, sendo, com base nas DIPJ supracitada, encontraram os valores correspondentes a MATÉRIA PRIMA; MATERIAL SECUNDÁRIO; ACONDICIONAMENTO (COMPRAS DE INSUMOS) e a MÃO-DE-OBRA (CUSTO DO PESS.APLIC.NA PRODUÇÃO + ENCARGOS SOCIAIS + ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR+ SERV.PREST.POR PF S/VINC.EMPREG. + SERV. PREST.POR PESSOA JURIDICA) e excluíram os demais elementos de custo de produção (MANUTENÇÃO; ARRENDAMENTO; ENC. DEPRECIAÇÃO; PROVISÕES; e OUTROS CUSTOS) que servirão de base para o estorno proporcional de ICMS em relação dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos anexados.

Isto posto, os autuantes encontraram o percentual de 40,555% que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, em conformidade com os demonstrativos e Termos Anexos às fls. 14 e 34.

Expurgaram, desta forma, as rubricas já mencionadas, por não serem parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO DE OBRA; nem de MATERIAL – SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO e encontraram o percentual do estorno em função do custo total. Dessa forma expurgaram as seguintes rubricas: DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, ARRENDAMENTO e OUTROS CUSTOS.

Portanto, foi aplicado textualmente o arbitramento da base de cálculo, que se encontra autorizado no art. 937 do RICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que se comprove qualquer dos casos seguintes, previstos nos incisos daquele dispositivo legal.

Outrossim a lei restringe os métodos de aplicação do arbitramento, que estão taxativamente especificados no art. 938, e no caso de estabelecimento industrial, no inciso IV, como segue:

*“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:*

*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 20%, a*

*título de margem de valor adicionado (MVA);*

*b) o preço FOB de estabelecimento industrial a vista, adotando-se como referência a operação mais recente;*  
*ou*

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

Ora, conforme explicitado, o arbitramento tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto ou quando não for possível apurar a base de cálculo real, mas os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal, pois os autuantes aplicaram método não previsto na legislação do ICMS do Estado da Bahia.

Outro ponto observado é que apesar de o procedimento adotado pelos autuantes, ser de realizarem o arbitramento da base de cálculo, verifico que a acusação fiscal refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, e neste caso, entendo que há discrepância entre a acusação e o arbitramento efetuado pela fiscalização, que encontrou o percentual de 40,555%, referente a custos de manutenção, depreciação, arrendamento mercantil, const. Provisões e outros custos, obtidos na DIPJ.

Tratando-se de utilização indevida de crédito fiscal, e tendo como dispositivo legal infringido os arts. 93, § 5º, II, 97, inciso VIII do RICMS/BA, penso que os demonstrativos deveriam estar lastreados nos documentos fiscais, que individualmente indicassem os valores relativos aos custos de produção que não correspondessem aos custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento, tal como previsto no art. 13 § 4º da LC 87/96, e não da maneira uniforme em que foi aplicado um percentual, o que se constituiu em arbitramento da base de cálculo.

Pelo exposto concluo que não houve legitimidade na aplicação do arbitramento para apuração da utilização indevida de crédito fiscal, nas transferências interestaduais, com base de cálculo superior à prevista, tal como consta na acusação fiscal, o que macula de nulidade o presente lançamento.

Outrossim, o Estado da Bahia poderia fiscalizar a empresa no Estado de Alagoas onde se encontra sua matriz, por meio do credenciamento naquele Estado.

Voto pela NULIDADE do lançamento e recomendo que seja renovado o procedimento fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 206891.0050/08-2, lavrado contra **INDÚSTRIA DE LATICÍNIOS PALMEIRA DOS ÍNDIOS S/A - ILPISA**.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de novembro de 2009.

TOLstoi SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

PAULO DANILo REIS LOPES – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA