

**A. I. N°** - 206891.0015/09-0  
**AUTUADO** - YOKI ALIMENTOS S/A.  
**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** - 26.11.2009

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0375-02/09**

**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 nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 30/06/09, para exigir ICMS no valor de R\$135.985,69, 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, referente ao exercício de 2005.

O autuado apresenta defesa, fls. 37 a 45, transcreve os termos da infração, argui que trata-se de um levantamento através de arbitramento na escrita contábil centralizada, com vistas a encontrar o suposto custo e descontar os títulos que não se coadunam, para apurar o índice de aplicação superior ao custo de transferência, impondo-se recolhimento do ICMS, decorrente de arbitramento por estorno de crédito correspondente a notas fiscais recebidas da matriz, entendendo serem descabidas tais exigências.

Argui nulidade argumentando que o lançamento do ofício deve originar-se de fato concreto que confirme hipótese de incidência do imposto, diz que é desnecessário lembrar que o procedimento administrativo tributário consubstancia-se numa série de atos jurídicos objetivando verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Esclarece que tem sua escrita contábil centralizada, sendo que os autuantes preliminarmente a intimou para apresentação de livros fiscais e documentos, bem como de planilhas de custo de produção, sendo atendida a intimação no que se refere aos livros e documentos e deixando de atender sobre as planilhas de custo de produção porque são elementos das fábricas e quando estabelecidas em outras unidades da Federação, não cabe ao fisco de uma outra unidade pretender tais levantamentos.

Diz que os prepostos fiscais, signatários do presente Auto de Infração, através de dados colhidos junto ao escritório no Paraná elaborou demonstrativo de custo da produção para daí em outra planilha montar os recebimentos em transferência, calcular o crédito recebido à razão de 7% e apurando o índice que se entende tratar de valor superior ao crédito de direito, arbitrou o uso de crédito entendido, como usado a mais.

Destaca que o lançamento tributário ex-offício, pela via do arbitramento, é método indiciário de valorar o “quantum debeatur”, sendo um método presuntivo, diz que somente será possível nos casos de efetiva e real impossibilidade de o fisco determinar, pelos meios ordinários, a prática de sonegação, quando, ao contrário, defende que pode o fisco, utilizando-se das escritas e dos documentos a elas pertinentes, apurar a real situação dos negócios, situações e/ou atividades do contribuinte, porque não há lugar, na lei para o arbitramento, e que inexistente motivo real para aplicação do levantamento da base de cálculo via arbitramento.

Aduz que são improcedentes os procedimentos adotados pelos autuantes, transcreve as disposições contidas no artigo 937 do RICMS/97, ressaltando que não incorreu na prática de sonegação de imposto, como exige a legislação, e que no PAF não consta comprovado qualquer ilícito fiscal, como embasamento para justificar a aplicação do arbitramento, como previsto no § 7º, do artigo 938, que também reproduz, porque os motivos nos quais se fundamentaram os autuantes foram refutados, ficando patente que não se constituem em pressuposto de admissibilidade do instituto do arbitramento.

Afirma que a desclassificação das escritas com o fito de processar o levantamento da base de cálculo do exercício pelo mecanismo de arbitramento, independe da decisão do agente administrativo depende da efetiva comprovação de prática de sonegação de tributos e sua impossibilidade de apurar pelos métodos normais, sendo este o entendimento da jurisprudência dos nossos tribunais, inclusive os administrativos.

Frisa que se trata de um arbitramento efetuado de modo indireto, calculando o suposto custo de produção das fábricas para daí deduzir o índice fora do custo, a fim de encontrar o possível crédito utilizado a mais.

Reproduz dois mecanismos para o arbitramento, segundo o autuado com base nos art.937 e 938, diz que nenhum destes métodos foi utilizado.

Pontua que o mote do arbitramento, é a alegação de falta de apresentação das Planilhas de Custo de Produção.

Transcreve ementas dos Acórdãos CJF 01000/00 e 1097/00 e do Acórdão JJF 1396/00, que tratam de nulidade de arbitramento, em razão da metodologia aplicada.

Assevera que o presente Auto de Infração é nulo de pleno direito por uso de método não condizente com os estabelecidos em dispositivos regulamentares, inobservância do devido processo legal, metodologia sem amparo legal.

Entende descaber a exigência de crédito usado a mais, decorrente da aplicação do instituto do arbitramento da base de cálculo do exercício de 2005, com os seguintes argumentos:

- a) porque os pressupostos fundamentados por não apresentação de planilhas de custo não se constituem em elementos suficientes;
- b) por não haver sido comprovado, como prevê o §7º do art. 938 do RICMS/97, prática de sonegação fiscal;
- c) tendo em vista o método utilizado não condizente com os estabelecidos em dispositivos regulamentares.

Conclui dizendo se vier a produzir contraprova, requer diligência a ser cumprida por funcionário estranho ao feito, esperando que o Auto de Infração seja julgado NULO.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 52 a 95), ressaltam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo

que didaticamente se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa.

Esclarecem que para uma construção lógica sobre a questão objeto do presente processo, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem a matéria, evidenciando inicialmente os fundamentos e validade das normas existentes que tratam do tema, 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, dizendo que tem 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.

Afirmam que fizeram o “expurgo”, mediante arbitramento, dos itens atinentes a depreciação, manutenção e outros custos registrados na DIPJ de 2006 - ano-calendário de 2005, via arbitramento, conforme termo de fiscalização de fls. 15, constante do Livro de Registro de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência do Autuado.

Esclarecem que o autuado foi intimado a apresentar o custo da mercadoria produzida, para que pudessem aferir a correção ou não da base de cálculo sob comento e que obtiveram como resposta do contribuinte um Ofício (fls. 20/21), onde declara: "... deixamos de enviar o Diário e Razão em virtude de serem centralizados na matriz em Paranavaí - Paraná." Dizendo também: "A atividade desta filial é venda de produtos recebidos em transferência, portanto, descabe ao fisco a imposição de elementos pertencentes às Fábricas estabelecidas em outros Estados. Planilhas de custo de produção são elementos das fábricas, e quando estabelecidos em outras unidades da Federação, não cabe o fisco de uma outra unidade pretender tais levantamentos."

Pontuam que diante deste fato, não restou alternativa ao fisco senão fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, encontrando na declaração de informações econômico-fiscal da declaração de imposto de renda pessoa jurídica de 2006 (ano-calendário de 2005), às fls. 24, 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 ("ficha 4 A- desta DIPJ), com fundamento no art' 938, § 6º, do RICMS-BA, in verbis: Art. 938 - § 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.

Demonstram que fizeram o arbitramento mencionado, também, com base no CTN (art. 148) e em observância a uma decisão do STJ (AgRg nº Ag 555568/ MG), reproduzindo os seus termos. Nessa linha procedimental, no intuito de realizar o arbitramento, utilizaram os dados constantes da ficha 4 - A declaração imposto de renda pessoa jurídica de 2006 (ano-calendário de 2005) entregue pelo Autuado à RFB, fls. 24. Assim sendo, com base nesta DIPJ, encontraram os valores correspondentes à 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 jurídica) e excluímos 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 ao custo total, conforme e encontraram o percentual de 9,916% 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 e Termo anexos às fls 10 c/c fls. 15, e quadro abaixo:

dados da dipj 2006 - ano calendário 2005; manutenção (a) 5.147.227,79; arrend. mercantil (b) 343.796,41; depreciação (c) 5.035.198,42; consto provisoes (d) 5.935.586,27; outros custos (e)

18.109.860,85; total f = a+b+c+d+e 34.571.669,74; custo total - (g) 348.639.327,86; percentual - h = f/g 9,916%.

Dos elementos acima, expurgaram as rubricas: manutenção; arrend. mercantil; depreciação; const. provisões; e outros custos, por entenderem que não são parte integrante nem de matéria-prima; nem de mão-de-obra; nem de material-secundário; tampouco de acondicionamento e encontraram o percentual do estorno em função do custo total.

Reproduzem de forma ampla e na íntegra, os termos dos das descrições dos fatos consignados no corpo do Auto de Infração, contendo os mesmos esclarecimentos normativos referenciados.

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, procederam à apuração do ICMS com base na DIPJ, fundamentado no art. 938, § 6º do RICMS/BA.

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, bem como do STF, em RE 79452/RS, tratando da não incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a LC 87/96 indicar.

Registram que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a alegação da nulidade sob o argumento de que não é devido o arbitramento realizado, informam que tratarão esse questionamento em conjunto com o mérito logo em seguida dizem que o trabalho está devidamente amparado no art. 938, § 6º do RICMS-BA, e que tem também a proteção nas normas gerais de direito tributário consolidadas no Código Tributário Nacional, art.148, transcrevendo os termos deste dois dispositivos legais, afirmam que o Poder Judiciário já se manifestou dando respaldo a esse tipo de procedimento, reproduzem a decisão do STJ MG AgRg no Ag 555568/MG.

Aduzem que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia-CONSEF já se manifestou várias vezes neste mesmo sentido, transcrevendo ementas de julgamento da 4ª. Junta de Julgamento Fiscal na sessão de julgamento de nº073/2008 do dia 04/11/2008, relativo ao AI nº 206891.0015/08-2.

Transcrevem mais uma vez 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, dizendo que tem 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.

Dizem que na realização dos trabalhos desta auditoria, utilizaram como parâmetro para definição da base de cálculo o somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, concluindo que o citado dispositivo da LC 87/96 não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados anteriormente.

No mérito, relativamente à alegação de que tem o direito de formar a base de cálculo para as operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, com a inclusão de todos os valores que compõem o custo de produção, por entender que são imprescindíveis para se chegar ao custo do produto final, contestam afirmando que o recorrente deveria obedecer, o que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato continuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Destacam, que os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Esclarece que o frete foi contratado com cláusula CIF e não se aplica às transferências, face não constituir um elemento do custo de produção e sim uma despesa operacional.

Transcreve à fl. 199, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, 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. Transcreve também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br> e também 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 a base de cálculo nas operações interestaduais de transferências realizadas pelo estabelecimento do mesmo titular, evitando que cada ente federativo (27) estabelecesse normas para regular a matéria a sabor dos seus interesses, fls. 64 a 66.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (fls. 69 a 71) para tentar 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 expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar 87/96 (art. 13, § 4º, II) às fls. 71 a 81.

Reproduzem impropriedades contidas na legislação dos Estados de Minas Gerais (art. 43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) e de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005) às fls. 81 a 84.

Registram também resposta à consulta 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 compõe 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 podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado.

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.

Reproduzem ementas de Acórdãos CJF Nº1794/00, 0409-11/13, 0210-11/04, 0340-11/06 –Bahia e CCRF/PR – PAF 60891010 Acórdão 93/2001 – 08/03/2001 – Paraná e consulta de contribuinte nº085/2000 Minas Gerais - PTA Nº16.000045894-55 – mg DE 05/07/2000 – Minas Gerais. Do mesmo modo transcreve Decisões do STF e Processo nº70002778157 do Tribunal de Justiça Estadual-RS e RE 707.635 do Superior Tribunal de Justiça de RS, às fls. 85 a 91.

Em suas considerações finais questionam se “é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos do ICMS em detrimento das demais unidades da Federação e o Ente Público que fica na outra ponta do sistema, o destinatário, suportar integralmente o crédito fiscal de ICMS.”

Lembra que o pleno do STF – RE 572.762-9/SC reconheceu que as comunas tem o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculos do ICMS.

Transcreve lições de Aliomar Baleeiro, lembrando que a unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido, bem como trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes do STF, para dizer que é vedado às legislações ordinárias dos Estados São Paulo e Minas Gerais ampliarem a base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados para outras unidades da Federação e lições de Hans Kelsen para reforçar o entendimento dos autuantes de que é legítima a adoção de procedimentos de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido, pautados na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, fls.92 a 95.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF, solicitam que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### **VOTO**

Quanto à nulidade suscitada pelo sujeito passivo com o argumento de que o método de arbitramento é presuntivo, somente será possível nos casos de efetiva e real impossibilidade de o fisco determinar, pelos meios ordinários, a prática de sonegação, não acolho, verifica-se que o contribuinte foi intimado a apresentar as planilhas de custo de produção, conforme Termo de Fiscalização, à fl. 15, para que fossem examinadas pelos prepostos fiscais, objetivando identificar o custo das mercadorias recebidas por transferência, para que pudessem aferir a correção ou não da base de cálculo, correspondente, sendo expressamente negado o pedido à fiscalização, fls.17 e 18, 20 e 21, sob a alegação de que sua escrituração é centralizada na matriz, em Paranaíba – Paraná, e que por isto não teria obrigação de exibir os livros Diários, Razão e planilhas de custo de produção à fiscalização do Estado da Bahia.

Vale ressaltar que Lei 6.404/76 das S. A, a legislação comercial, os princípios de contabilidade geralmente aceitos e a legislação do ICMS no Estado da Bahia, não exigem a contabilidade centralizada na matriz, para empresas que possuem filiais, sucursais ou agências, neste Estado, visto que cada estabelecimento é autônomo. Entretanto, nada impede também, que o contribuinte centralize a sua escrituração contábil no seu estabelecimento matriz, em outro Estado, contanto que fique claramente demonstrada a base de cálculos de suas operações e sejam exibidos os seus montantes à fiscalização, neste Estado, para que possam aferir a correção ou não dos valores registrados, e isto não foi demonstrado pelo sujeito passivo.

Neste sentido, o inciso I, do art. 937 do RICMS-BA, diz que a fiscalização estadual poderá fazer o arbitramento da base de cálculo do ICMS, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e não for possível apurar o montante real da base de cálculo, desde que fique comprovada a falta de apresentação, ao fisco, dos livros fiscais ou da contabilidade geral, ou sua apresentação sem que estejam devidamente escriturados, bem como dos documentos necessários à comprovação de registro ou lançamento em livro fiscal ou contábil, inclusive sob alegação de perda, extravio, desaparecimento ou sinistro dos mesmos.

Por outro lado o art. 938, § 6º, do referido regulamento, orienta que 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.

Portanto, com o fulcro dos dispositivos regulamentares mencionados acima e com base nos elementos da declaração de imposto de renda de pessoa jurídica do estabelecimento matriz oferecida pelo sujeito passivo, atinente a 2006 (ano-calendário de 2005), às fls. 24, está correto o procedimento administrativo tributário de arbitramento da base de cálculo processada.

Com base nos elementos informados pelo estabelecimento matriz do auutuado, na ficha 4 A da

citada Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 2006 (ano-calendário de 2005) entregue à RFB, fls. 24, verifica-se que foram encontrados os valores correspondentes à matéria-prima; material secundário; acondicionamento (compras de insumos) e a mão-de-obra (custo do pess. aplic. na produção + encargos sociais + alimentação do trabalhador + serviços prestados por pf s/vinc. Empreg. + serv.prest. por pessoa jurídica) e excluídos os demais elementos de custo de produção (manutenção; arrendamento; enc. depreciação; provisões; e outros custos) que serviram de base para o estorno proporcional de ICMS em relação ao custo total e encontrado o percentual de 9,916% que foi utilizado para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS, consoante Demonstrativo e Termo, às fls. 10 e 15 dos autos.

Observo que na descrição dos fatos, do Auto de Infração, entre os diversos fundamentos 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, foram identificados o sujeito passivo, a base de cálculo, bem como foram indicados 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 não há que se atender a nulidade pretendida.

No mérito, O Auto de Infração foi lavrado 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.

Na defesa apresentada, o sujeito passivo alegou que:

- 1) Apurou a base de cálculo das transferências em obediência às normas vigentes nas unidades da Federação de origem (Paraná);
- 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 estabelecimento localizado no Estado do Paraná 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. 00 a 00.

O demonstrativo juntado à fl. 10 e 15, consolidam valores relativos à “manutenção, arrendamento mercantil, depreciação, constituição de provisões e outros custos”, tendo apurado valor de R\$34.571.669,74 que corresponde ao percentual de 9,916% do custo total de R\$348.639.327,86 informado na DIPJ 2006, ano calendário 2005, fl. 20.

- 1) Apurado o percentual 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 percentual acima na base de cálculo das operações de transferências na planilha de ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA à fl. 10, 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 ateu-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 percentual 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 colhido pelos mesmos motivos já alegados em preliminar. O citado artigo, conforme já foi dito anteriormente, estabelece que a base de cálculo do ICMS pode ser arbitrada quando não for possível apurar o seu montante real, 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 à realidade prevista na lei e é razoável sua aplicação em função 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 08/06/09, 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, 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.

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 defendente, 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 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0015/09-0**, lavrado contra **YOKI ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$135.985,69**, 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, 17 de novembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR