

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0002/07-0  
**RECORRENTE** - COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTOS RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF nº 0347-03/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 12/04/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0068-12/12

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIAS. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos remetidos pelo próprio fabricante, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. O crédito glosado, referente à depreciação, manutenção e outros custos, por meio de arbitramento, fundamentado em percentual de elementos de custos do estabelecimento matriz, não determina, com segurança, o cometimento da infração, não havendo 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. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a Decisão de 1º Grau (Acórdão JJF nº 0347-03/08), com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 12/12/2007, exige ICMS no valor de R\$126.624,90 em virtude do sujeito passivo tributário ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, no exercício de 2002, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

A 3ª JJF após afastar a arguição de decadência dos fatos geradores do tributo ora exigido, decide pela total procedência da autuação, tendo por fundamentação:

1. O contribuinte não atendeu as diversas intimações a ele dirigidas pela fiscalização para que fossem apresentados os dados que compunham a planilha de custo de produção do exercício de 2002. Além do mais, consta à fl. 57 dos autos documento assinado pela empresa onde ela apresenta Relatórios de Custo/Produção mensais dos diversos estabelecimentos fabris, mas não indica de quais exercícios. Tais fatos justificavam o arbitramento da base de cálculo levada a efeito (com base na DIPI de 2002), conforme determinações do art. 22, da Lei nº 7.014/96 e art. 938, do RICMS/BA.
2. Restou provado nos autos, inclusive afirmado pela empresa, que as mercadorias foram fabricadas por suas unidades fabris de Minas Gerais.

3. Quanto ao argumento da defesa de que os estabelecimentos são autônomos entre si e para que eles, com sede em Minas Gerais, fornecessem à SEFAZ/BA o que foi solicitado, deveria ter sido formalizado procedimentos junto à SEFAZ/MG, ressaltou que as informações requeridas não foram atinentes às suas atividades, e sim referentes aos valores de custo de produção que ensejaram um cálculo de crédito fiscal que foi apropriado pelo estabelecimento situado neste Estado da Bahia.
4. Que a legislação do estado de Minas Gerais, conforme foi alegado, não se aplica ao estado da Bahia, para efeito do cálculo do imposto a ser recolhido neste Estado.
5. Desconstitui os argumentos defensivos a respeito da aplicação dos princípios contábeis a serem observados, uma vez que e nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos neles estabelecidos, sendo a definição da base de cálculo do ICMS matéria reservada à lei complementar. E, nesta esteira, discorre sobre as determinações da Lei Complementar nº 87/96.

Ao tomar conhecimento da Decisão da 3ª JF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 172/184).

Após identificar-se a apresentar os fatos que ensejaram a lavratura do Auto de Infração, passa a arguir a impossibilidade da exigência do imposto que, no seu entender, já havia decaído. Ressaltando de que o Auto de Infração foi lavrado em 26/12/2007 tendo como referência fatos geradores ocorridos em 2002 e, como cuida da glosa de créditos do ICMS, o que implica em recolhimento a menos deste tributo, impõe-se que se reconheça o quanto estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN. Em seguida, observa que diante do que prevê o art. 146, III, “b”, da Constituição Federal, decadência é matéria de lei complementar. Assim, ao contrário do que expôs a JF, o art. 104-B, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) não possui o condão de alterar o art. 150, § 4º, do CTN. E, nesta sua argumentação, apresenta seu entendimento sobre o prazo de decadência para tributos lançados por homologação e colaciona Decisão do STJ.

Passa, em seguida, a discutir sobre a “ilegalidade” do arbitramento levado a efeito. Diz que a fiscalização, alegando que a empresa não apresentou planilha de custos de produção de 2002, realizou arbitramento da base de cálculo do imposto, mas o fisco não mencionou que as intimações foram encaminhadas apenas para o seu estabelecimento comercial na Bahia. Como somente as unidades fabris localizadas em Minas Gerais, responsáveis pela industrialização, são as que detêm as informações referentes aos custos de produção, o estabelecimento autuado não teria condições de prestar os esclarecimentos solicitados. Ressaltando que, como os estabelecimentos são autônomos, nos termos do art. 11, caput, § 3º, inciso II, da Lei Complementar nº 87/96, as intimações deveriam ser endereçadas àqueles estabelecimentos que, efetivamente, detinham tais informações, o que não ocorreu.

Ataca a posição externada pela JF a respeito desta matéria entendendo que os seus estabelecimentos situados no estado de Minas Gerais somente devem prestar informações à Secretaria de Fazenda daquele Estado. No caso presente, caberia ao fisco baiano solicitar, formalmente, a ajuda daquele órgão para obter as informações de que precisava, conforme prevê o art. 199, do CTN. Aborda, ainda, que o Convênio ICMS 93/97 ao tratar da substituição tributária determina que o agente fiscal se credencie junto à Secretaria de Fazenda da unidade da Federação onde está situada a empresa a ser fiscalizada objetivando viabilizar o acesso aos livros e documentos fiscais.

Afirma sempre manter uma contabilidade regular, na qual é perfeitamente possível aos entes fiscais analisar as informações dos seus interesses. Assim, caso o fisco baiano tivesse buscado os documentos em sintonia com os trâmites legais não teria qualquer dificuldade em obtê-los, ou seja, tomar conhecimento dos custos incorridos na produção dos seus produtos, circunstância esta que desautoriza o arbitramento levado a efeito. Ressalta que nos autos não consta qualquer alusão a declarações, esclarecimento ou documentos de duvidosa regularidade ou com omissões,

para que se possa determinar, legalmente, a hipótese do arbitramento de uma base de cálculo do imposto.

Passa, em seguida, a comentar sobre a ilegalidade do critério utilizado no arbitramento. Afirma que os valores de gastos com manutenção, depreciação, amortização foram arbitrados a partir de dados constantes na DIPJ do ano calendário de 2003. Foram apurados os gastos com manutenção e depreciação no seu processo de produção correspondente a 4,4% do custo total de produção, percentual esse utilizado nos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais. No entanto, tal procedimento não pode prosperar na medida em que o critério utilizado no arbitramento não traduz o custo de produção individualizado das mercadorias objeto da presente lide, e sim o custo de produção geral da empresa, inerente a suas várias fábricas e inúmeros produtos. Portanto, não foi efetuada a análise individual dos produtos transferidos para a Bahia, e sim, com referência ao total de produtos fabricados. Neste momento, ressalta que no custo de cada produto, individualmente considerado, existe um valor certo referente aos gastos com máquinas e equipamentos, o qual deveria ter sido aferido pela fiscalização, já que a sua contabilidade é regular e possibilita tal cálculo. Assim, totalmente ilegítimo o arbitramento efetuado e que não houve qualquer manifestação da Decisão recorrida sobre tal questão.

Continua sua argumentação abordando o que chamou de ilegalidade da glosa dos créditos. Diz não haver discussão que a base de cálculo do imposto em uma transferência abrange, apenas, os custos com matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. O que se discute é se os gastos com manutenção, depreciação e amortização de equipamentos podem ser computados como custo de mão-de-obra. Neste sentido, analisa os itens 08 e 11 da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 22 do IBRACON para afirmar que o conceito de custo de produção abrange a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), excluídos, apenas, aqueles cuja ocorrência é imprevisível. Sacando de ensinamentos de Eliseu Martins, no seu livro Contabilidade de Custos, reafirma que para a ciência contábil os gastos com manutenção, depreciação e amortização de equipamentos devem ser entendidos como custo de produção.

Observando de que a Lei Complementar (LC) nº 87/96 é clara em autorizar a inclusão dos dispêndios com mão-de-obra na base impositiva a ser considerada na transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado da Federação, informa que o Regulamento do ICMS de Minas Gerais, norma aplicável para definição da base de cálculo nas transferências originárias daquele Estado, esclarece o quem vem a ser custo de mão-de-obra, sendo nele incluído o custo tanto com pessoal como com máquinas, aí incluídos os gastos com manutenção, depreciação, amortização e exaustão. Neste caso específico, nada mais fez do que segui-lo. E, como o RICMS/BA, bem como a LC 87/96 não especificam o que entendem por mão-de-obra, resta patente que prevalece o conceito contábil que, neste custo, inclui manutenção e depreciação da mão-de-obra tecnológica, sem a qual seus produtos não poderiam ser fabricados.

Diante do exposto, pede, preliminarmente, que seja reconhecida a decadência do imposto exigido e, no mérito, requer o cancelamento integral do Auto de Infração.

Em seu Parecer (fls. 200/205) a PGE/PROFIS reportando-se ao argumento recursal da decadência do imposto exigido no presente lançamento fiscal, transcreve as determinações do art. 150, § 4º, do CTN para afirmar que, em princípio e nos termos do referido CTN, o termo inicial do prazo decadencial é a data do fato gerador da obrigação tributária. Contudo, a legislação baiana, respaldada em autorização legal inserta no parágrafo acima citado do CTN fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial (art. 28, § 1º, do COTEB), ou seja, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais sujeitos ao lançamento por homologação para o primeiro dia do exercício seguinte. Nesta esteira de argumentação, cita ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência emanada do TRF. Em assim sendo, afasta a preliminar de decadência pleiteada pelo recorrente.

No mérito, ressalta que, embora o recorrente sustente a ilegalidade do arbitramento da base de cálculo, não aponta elementos materiais indicativos de erros perpetrados pela fiscalização. Ressalta que ao não atender às diversas intimações feitas pela fiscalização com o objetivo de apresentação dos dados relativos aos seus custos de produção, estava correto o roteiro de auditoria do arbitramento da base de cálculo levado a efeito com base nas informações econômico-fiscais constantes na declaração de imposto renda pessoa jurídica, com base no art. 22, I, da Lei nº 7 014/96, assim como no art. 938, IV, “c”, § 6º do RICMS/BA.

Discorda do posicionamento do recorrente que devem ser incluídos na base de cálculo os valores relativos à manutenção e encargos de depreciação, amortização e exaustão, já que desobedece, tal procedimento, às regras da LC 87/96. Assim se manifesta: *O art. 13, § 4º, da LC 87/96, reproduzido na Lei estadual do ICMS determina que na apuração da base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento. Ademais, o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas pelo Estado da Bahia, ente federativo que suportará o ônus do crédito.*

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

O PAF foi encaminhado, novamente, à PGE/PROFIS para que fosse emitido Parecer jurídico sobre a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente à luz da Decisão contida na Súmula 08, do STF. Ainda foi solicitada manifestação, caso concretizada a decadência, a respeito do mês de dezembro de 2002 (fl. 209).

O processo foi encaminhado à procuradora assistente da NCA/PROFIS/PGE que o encaminhou ao Gabinete do Procurador Geral do Estado. Este, diante do fato de que a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009 não foi acolhida, despacha no sentido de que *“devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS”* (fls. 212/213).

A nobre procuradora que exarou o primeiro Parecer e acima relatado, apresenta o seguinte opinativo conclusivo (fls. 214/215): *“A lei estadual, no seu art. 107 do COTEB, em conformidade com a previsão do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador. Portanto, o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2002 teve início em primeiro de janeiro de 2003. Contando-se cinco anos de primeiro de janeiro de 2003, vemos que a autuação que foi lavrada em 12/12/2007, com ciência do sujeito passivo em 26.12.2007, ocorreu dentro do prazo legal, devendo ser afastada a ocorrência de decadência. Ante as considerações acima expedidas, ratifico o Parecer de fls. 200/205, opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário.”*

## VOTO

O Auto de Infração refere-se à utilização de crédito fiscal em montante superior ao permitido pela Lei Complementar nº 87/96 em operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Como informado pelo próprio autuante e da análise das peças processuais, o estabelecimento autuado, embora por diversas vezes intimado, não apresentou planilhas de custo de produção das unidades fabris da empresa situadas em Mina Gerais, com a abertura de todos os elementos inerentes a este custo, de forma a permitir ao fisco estadual excluir os itens que não fazem parte da base de cálculo fixada no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Assim, diante da impossibilidade de excluir dos custos apresentados os itens não previstos na referida LC, o fisco estadual arbitrou a base de cálculo do ICMS encontrada nas Declarações de IMPOSTO DE RENDA – DIPJ de 2003, ano calendário de 2002 (fls. 20/22) nas rubricas atinentes à matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra e, proporcionalmente, excluiu os demais elementos de custo consignado no “Custo de Produtos Vendidos” (ficha 4ª desta DIPJ), com fundamento no

art. 938, § 6º, do RICMS/BA. Foi apurado um percentual de 4,409% para o exercício de 2002 e utilizando para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais indevidamente apropriados mensalmente na apuração do ICMS.

É certo de que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, já que deve compatibilizar as diversas leis estaduais, em estrita obediência com a coerência do ordenamento jurídico nacional. Esta regra, por óbvio e em obediência ao regramento da hierarquia das leis, foi reproduzida pelo Estado da Bahia na Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inciso II), já que não pode ser modificada por nenhuma lei estadual de acordo com os interesses de cada ente federativo. Se assim fosse permitido, importaria em grande insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. Assim, entendo que o legislador complementar ao definir o que seja “custo da mercadoria produzida” elencando, de forma taxativa, ser ele o somatório da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra visou não ferir o citado pacto e o princípio da autonomia distrital, sujeitando a todos, de forma impositiva, os limites da base de cálculo do ICMS nas operações ora em lide. Portanto, e, em obediência à LC, devem os gastos com manutenção, depreciação, amortização, etc., ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, o que implica no estorno do respectivo crédito fiscal. O recorrente, embora afirme que cumpriu as determinações da LC nº 87/96, também afirma que realizou as transferências das mercadorias com base no RICMS de Minas Gerais, que, entendo, vai de encontro a toda sistemática da LC nº 87/96, não podendo ser acolhida como legislação interprete da mesma para os demais membros federativos.

Entretanto, na presente lide, me alinho aos demais argumentos apresentados pelo recorrente, porém não inquinando o lançamento fiscal à improcedência, e sim a sua nulidade, o que me leva a não adentrar, embora perquirido por esta CJF, nas alegações de decadência aventadas pela empresa por entender que elas são suplantadas pela forma de agir do procedimento fiscal levado a efeito.

O levantamento fiscal ao utilizar do arbitramento da base de cálculo do imposto, apurado através da DIPJ do estabelecimento matriz não se presta para determinação da utilização indevida de crédito fiscal, caso exista.

Em primeiro, a DIPJ utilizada é uma consolidação das operações de todos os estabelecimentos da empresa e não somente dos estabelecimentos remetentes, por transferência das mercadorias, o que já revela total insegurança no valor arbitrado a título de base de cálculo, já que estes custos devem espelhar efetivamente aqueles incorridos por cada estabelecimento fabril. E, indo adiante, para a produção das diversas mercadorias fabricadas, como bem posicionou a empresa. Não se pode dar guarida que, por exemplo, o custo de produção do fabrico do leite pasteurizado é o mesmo custo da fabricação de um iogurte, lembrando, neste momento, que o recorrente tem por objetivo social o fabrico e comércio de leite e laticínios.

Em segundo, o método de arbitramento da base de cálculo do imposto é procedimento, na legislação estadual deste Estado, que se restringe a apurar o valor do montante real da base de cálculo das operações de saídas e não da base de cálculo das operações de transferências interestaduais recebidas pelo estabelecimento, para efeito de glosa de crédito. E, entendo, este é o sentido das determinações do art. 22, da Lei nº 7.014/96, já que ele tem por objetivo estimar a base de cálculo do ICMS quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto e quando não for possível apurar a base de cálculo real. E os preceitos regulamentares limitam a aplicação desta medida, o que não foi seguido, nesta ação fiscal. Os autuantes aplicaram o método do arbitramento, como bem pontuaram, porém não explicitaram quais os artigos regulamentares que se basearam. Embora tal fato possa ser suprido, como fez a JF ao indicar as determinações do art. 938, IV, “c” c/c com o § 6º do referido artigo e regulamento, eles devem ser aplicados nos casos de omissões de saídas de mercadorias tributadas, não servindo para serem ampliados quanto à utilização indevida de crédito fiscal. O método de arbitramento para apuração de custo não está previsto na Lei, e não poderia ser construído por uma interpretação

extensiva. Deste modo, não existe método de arbitramento a permitir se fazer a depuração analítica do custo de produção.

E, por fim, mais uma vez, razão assiste ao recorrente ao afirmar que os seus centros fabris, em qualquer momento, foram acionados para apresentar seus custos de produção. As diversas intimações expedidas pelo fisco estadual foram dirigidas à empresa autuada que é um Centro de Distribuição, não possuindo legalmente tais custos.

Assim sendo, o lançamento de ofício, mediante arbitramento, com base na DIPJ de 2003, exercício de 2002, expurgando os itens atinentes à manutenção, depreciação e outros custos do total do CUSTO DOS PRODUTOS FABRICADOS no percentual de 4,409% incidente sobre a base de cálculo das entradas em transferências, para a realização dos estornos mensais dos respectivos créditos fiscais, apropriados mensalmente na apuração do ICMS, acrescentado ao fato das intimações não terem sido dirigidas a quem possuía de direito os custos de produção, não contém elemento suficiente para se determinar com segurança o cometimento da infração, consoante prevê o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para modificar a Decisão recorrida e decretar a NULIDADE do lançamento fiscal.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206891.0002/07-0**, lavrado contra **COOPERATIVA CENTRAL DOS PRODUTORES RURAIS DE MINAS GERAIS LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de março 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS