

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0010/08-0  
RECORRENTE - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0286-04/08  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 23/12/2008

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0383-12/08**

**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 da legislação tributária: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, que declarou a Procedência do Auto de Infração para exigir ICMS no valor de R\$314.325,58, 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 a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 155 a 170) e o órgão julgador de 1º grau decidiu a lide conforme o voto a seguir transcrito:

*Na assentada do julgamento o patrono do autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que não houve motivação adequada do lançamento, conforme memorial de julgamento, “pois deixou de indicar qual seria a origem da suposta infração”.*

*Verifico que a infração apontada é de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em valor superior a estabelecida em lei complementar e conforme demonstrativos juntados ao processo às fls. 8 a 33, 38 a 65 e 66 a 79, cujo teor completo foi gravado num CD que foi entregue ao autuado. Nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, foi indicado o custo unitário dos produtos transferidos de outros Estados para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, tendo sido elaborado com base em dados fornecidos pela própria empresa. Com base nos dados fornecidos pela emprega, expurgaram os valores integrados ao custo relativo à “depreciação e custos fixos”, tendo aplicado a alíquota interestadual prevista para a operação, por entender que tais elementos não poderiam integrar a base de cálculo nas transferências interestaduais destinadas ao estabelecimento do mesmo titular (autuado), com amparo no art. 13, §4º, II da LC 87/96. Portanto a infração apontada foi motivada pela prática de operações com base de cálculo superior ao que a fiscalização entender ser legal e consequentemente crédito fiscal superior ao permitido pela legislação. A infração apontada foi entendida e defendida pelo impugnante, não ocorrendo cerceamento ao direito de defesa, como alegado, motivo pelo qual rejeito a preliminar de nulidade suscitada. Quanto à correção ou não do procedimento fiscal, trata-se do mérito da questão, que será apreciado no momento adequado.*

*O autuado invocou também, a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos de parte do período autuado (01/01/2003 a 31/03/2003), 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 na informação fiscal.*

*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 podemos assim sintetizar:*

*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 direto (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 (Código Tributário do Estado da Bahia), 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. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.*

*No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior a estabelecida em lei complementar.*

*Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores e da legalidade em relação ao direito de utilização do crédito fiscal pago no Estado de origem.*

*Quanto à alegação defensiva de que seguiu a orientação DN CAT 05/2005, entendendo que os elementos indicados na LC 87/96 como do custo de produção é apenas exemplificativa, não pode ser acatada, 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.*

*Conforme ressaltado pelos autuantes, a CF 88 determina que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”), e nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo restrinse ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.*

*Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:*

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 281 páginas, contido no CD à fl. 11, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 13 a 26) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) Juntaram às fls. 33 a 68, a título exemplificativo, vias das notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados em outros Estados, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular que é o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 70/76, a título exemplificativo folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, que foi gravada em CD;
- 4) Elaboraram demonstrativos às fls. 130 a 140, planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, no qual fizeram a indicação dos itens que foram excluídos da base de cálculo apurada relativa às operações de transferências.

Conforme dito inicialmente, o recorrente não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado a forma como foi apurada a base de cálculo, que entende está em desacordo com a legislação do ICMS.

Com relação ao argumento de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, cumpriu o que determina a legislação do ICMS do Estado de origem, inclusive norma complementar (DN CAT 05/2005) e que a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia estaria inovando ao estabelecer limite ao montante do crédito (art. 93, II do RICMS/BA), o que implica em perda financeira, verifico que, na situação presente, em se tratando de transferências de mercadorias produzidas em outros Estados para estabelecimento da empresa localizado no Estado da Bahia, deve ser aplicada a regra contida no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), faço as seguintes considerações:

Do ponto de vista da Ciência Contábil, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, conforme descrito nos itens 5 a 8 e conclusão do item 9, ou seja:

- a) Com base nos Princípios Contábeis e dos métodos desenvolvidos pela Contabilidade de Custos, cada estabelecimento industrial deve desenvolver um sistema de custos adequado ao seu processo produtivo;
- b) Uma vez apurado o custo de produção de um período, ao transferir unidades produzidas para outro estabelecimento do mesmo titular, do ponto de vista da Ciência Contábil, ocorre apenas um deslocamento de mercadorias, não gerando qualquer receita para se contrapor aos custos, logo, em tese, o valor atribuído às unidades transferidas, deve ser o mesmo que foi apurado no custo de produção;
- c) No momento da realização (venda) é contraposto a receita com os custos (produção, frete, armazenagem, comercialização, etc.) para apurar o resultado. Este resultado é o que interessa para a Contabilidade, tendo em vista que produz uma variação, positiva ou negativa, gerando acréscimo ou decréscimo patrimonial, que deve ser mensurado, para atingir a finalidade objetiva da Contabilidade.

Entretanto, nem sempre a legislação tributária acompanha os preceitos estabelecidos pela Ciência Contábil. Por exemplo, uma vez apurado o resultado, o lucro ou prejuízo apurado no período gera uma variação no Patrimônio da entidade, porém, a legislação do Imposto de Renda determina que o resultado apurado deve ser ajustado pelas adições e exclusões, para apurar a base de cálculo do imposto de acordo com as peculiaridades da legislação. Logo, do ponto de vista da Ciência Contábil o lucro ou prejuízo apurado do período implica em aumento ou diminuição da situação patrimonial da entidade, porém esta variação patrimonial (+ ou -) apurada com base nos Princípios Contábeis, não pode ser utilizada para apurar o Imposto de Renda a ser pago pela empresa, carecendo de ajustes determinados pela legislação do imposto.

As discrepâncias existentes entre a legislação tributária e os Princípios Contábeis que norteiam a prática contábil é tão significante, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/76 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 concluiu no item 9, da mencionada DN CAT-05 (fl. 142) a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, reproduzidos 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, na apuração da 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 Lei Complementar (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 geraria insegurança jurídica.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme ressaltado pelos autuantes, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS) e estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Embora a empresa não tenha adentrado ao mérito da questão, constato que conforme demonstrativos juntados ao processo foram expurgados da base de cálculo das transferências os valores que não se enquadram como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como prescrito no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à alegação defensiva de que houve erro material cometido pela fiscalização, por entender que foi aplicado de forma incorreta alíquota de 17% sobre a base de cálculo dos créditos glosados, ao invés das alíquotas de 7% e 12% incidentes sobre as operações interestaduais originárias de Estados localizados respectivamente na Região Sudeste e Nordeste, da análise dos elementos constantes dos autos verifico que:

- 1) Conforme demonstrativo consolidado de crédito indevido às fls. 13 e 14, relativo ao mês de janeiro/03 (corresponde a 45 folhas no relatório gravado em CD), foi apurado valor de R\$52,97, com a utilização da alíquota de 12%, a exemplo de operação de transferência do Estado de Sergipe consignado na nota fiscal 23063 e da mesma forma, foi apurado estorno de R\$118,32 relativo à nota fiscal 661263, com alíquota de 7% de transferência de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, totalizando valor do estorno no mês de janeiro/03 de R\$31.412,42;
- 2) No Auto de Infração (fl. 6) foi grafado para o mês de janeiro o valor de R\$31.412,42, com indicação de alíquota correspondente de 17%.

Pelo exposto, restou comprovado que os valores indicados no levantamento fiscal foram apurados aplicando as alíquotas interestaduais corretas e após ter apurado mensalmente o valor do crédito utilizado a mais que o permitido pela legislação do ICMS, este valor foi transportado para o Auto de Infração com indicação de base de cálculo equivalente a 17%. Concluo que não houve aplicação de alíquota prevista para operações internas de 17%, nem cobrança de diferença de alíquota como quis fazer crer o impugnante na sua defesa e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

Com relação ao pedido de cancelamento da penalidade aplicada relativo ao período de janeiro a abril/03, sob alegação de que não poderia ser exigida conduta diversa da que adotou, não pode ser acatada, tendo em vista que a multa aplicada é prevista na Lei nº 7.014/96 e é vinculada ao descumprimento da obrigação principal, portanto é legal. Ressalto, entretanto, que conforme indicado na última coluna do demonstrativo de débito à fl. 8 e anexo à fl. 9, em conformidade com o art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa está sujeita a redução nas condições e porcentuais ali estabelecidos. Saliento ainda, que de acordo com o art. 159 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), poderão ser requeridos à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de equidade, nos termos e condições ali estabelecidos.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor 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 um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a Decisão acima transcrita, o autuado, através de seus advogados (procuração nos autos em anexo), ingressou com Recurso Voluntário em face da r. Decisão proferida pela referida 4<sup>a</sup> Junta Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Inicialmente informou que para desempenhar suas atividades operacionais, o recorrente realizou transferências interestaduais de produtos de sua própria fabricação, provenientes de estabelecimentos situados nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe e Paraíba, com destino a estabelecimentos fixados no Estado da Bahia. Sustentou que tais operações não deveriam sujeitar-se à incidência do ICMS, pois envolvem estabelecimentos de mesmo titular, e, portanto, não configuram efetiva circulação jurídica de mercadorias. Contudo, por força do

princípio do federalismo tributário, a legislação do ICMS determina a cobrança do tributo em transferências dessa espécie.

Afirmou que cumprindo a tal disciplina legal, o recorrente efetuou os pertinentes recolhimentos de ICMS aos Estados de origem, observando, para fins de apuração da base de cálculo aplicável, o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 e que em razão da não-cumulatividade, os referidos recolhimentos de ICMS deram azo à apuração de créditos fiscais no Estado da Bahia, os quais foram posteriormente compensados com o ICMS incidente sobre as vendas de mercadorias realizadas neste Estado.

Todavia, o Fisco baiano sustentou que o recorrente teria apurado (e compensado) créditos fiscais em excesso, em virtude de ter considerado, para o cômputo do ICMS devido nas respectivas saídas, base de cálculo superior à prevista no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Com base nesse equivocado entendimento, as autoridades fiscais da Bahia lavraram o Auto de Infração ora combatido, cominando a cobrança de suposto saldo de ICMS não recolhido, adicionado de juros de mora e multa. O recorrente declara que demonstrou, em sua Impugnação, que se manteve fiel ao artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, calculando a base de cálculo do ICMS com base em uma interpretação técnica desse dispositivo e que a referida 4ª Junta Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, ao apreciar a mencionada Impugnação, não acolheu a robusta argumentação do recorrente e manteve o Auto de Infração.

Em seguida, nas razões preliminares do Recurso Voluntário, argüiu a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e cerceamento de defesa. Quanto ao vício de motivação disse que a D. Autoridade Lançadora, ao lavrar o Auto de Infração, deixou de fazer dele constar as origens da suposta infração e que a partir do simples exame desse documento, que corporifica o lançamento, é possível constatar a inexistência de uma mínima descrição dos fatos que teriam embasado a exação. Questionou quais seriam as transações que ensejaram a glosa dos créditos fiscais, informando que durante o processo de fiscalização, o recorrente somente forneceu informações relativas a duas de suas fábricas, em São Paulo (somente para dois produtos) e em Sergipe. Voltou a indagar: *Qual a origem das informações consideradas para os demais Estados de origem (São Paulo – outros produtos, Rio de Janeiro e Paraíba)?* Questionou se o lançamento se baseou em mera suposição.

Em seguida afirmou que baseando-se exclusivamente o Auto de Infração, é impossível responder-se satisfatoriamente às indagações acima, caracteriza-se, portanto, a hipótese de nulidade contemplada no artigo 18, inciso IV, alínea (a), do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (Decreto nº 7.629/99).

Sustentou que a existência de outros documentos do processo não supririam a nulidade acima denunciada, pois os elementos essenciais da acusação devem fazer parte do Auto de Infração, não de outros documentos, ainda que juntados aos autos. Ademais, mesmo que se considerassem como eficazes outros documentos juntados ao processo administrativo, foi prenunciado que a D. Autoridade Lançadora teve acesso apenas a informações atinentes às plantas do recorrente nos Estados de Sergipe e São Paulo (somente para dois produtos), e, nada obstante, efetuou lançamento em montante abrangendo operações cujos Estados de origem foram Paraíba e Rio de Janeiro. Disse não ser capaz de afirmar, com certeza, o que fez a D. Autoridade Fiscal. Presunção, suposição, ou até um palpite podem ter sido utilizados na tentativa de se efetuar o lançamento de ofício. Sustentou que o arbitramento seria o procedimento adequado para apurar os custos de produção nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Paraíba, conforme prevê o artigo 148 do Código Tributário Nacional (regra reproduzida no artigo 18 da Lei Complementar nº 87/96), que transcreveu. Nada obstante, sequer o arbitramento fora realizado nos presentes autos.

Em seguida, sustentou a nulidade do Auto de Infração, alegando também a fragilidade da motivação do lançamento, fato que teria acarretado sério cerceamento ao direito de defesa do recorrente. Aduziu que o cerceamento de defesa é causa de nulidade do Auto de Infração, consoante preconiza o artigo 18, inciso II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (Decreto nº 7.629/99).

Ainda, em razões preliminares, argüiu a decadência, pois o Auto de Infração abrangeu fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2003, e dele o recorrente tomou ciência apenas em 05/05/2008, restando, portanto configurada a caducidade do crédito tributário lançado, referente ao período entre janeiro e abril de 2003, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, argumentando, ademais não ser aplicável ao caso em exame o artigo 173, I, do CTN, pois configurada a inexistência de dolo, fraude ou simulação, visto que o Auto de Infração relaciona-se ao suposto recolhimento a menor de ICMS, e não em ausência de recolhimento. No caso presente, o recorrente é contribuinte do ICMS na Bahia, e recolheu valores referentes a esse tributo durante o período alcançado pela autuação. Desse modo, o direito do Fisco baiano quanto aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e abril de 2003, descritos no Auto de Infração, extinguiu-se cinco após a ocorrência destes, ou seja, para o mais recente de tais fatos geradores, em abril de 2008, pouco dias antes da notificação da autuação ao recorrente.

Sustentou também não ser inadmissível a aplicação do artigo 28 do Código Tributário da Bahia, pos o legislador baiano tentou criar uma regra especial de decadência, subvertendo a disciplina prescrita pela CTN, isto porque, a partir da promulgação da Carta Política de 1988, o tema da decadência passou a ser matéria exclusiva de Lei Complementar, editada pelo Legislativo Federal. Nesse sentido, dispôs o artigo, 146, inciso III, “b” da Constituição Federal, que transcreveu.

Invocou a aplicação da Súmula nº 8, do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade de prazos decadenciais diversos dos previstos no CTN, instituídos por leis ordinárias. Em suma: afirmou ser desprovida de força vinculante a norma contida na legislação estadual da Bahia perante a existência de norma geral de decadência prevista em lei complementar.

No mérito, afirmou que a Junta de Julgamento manteve o entendimento inscrito no Auto de Infração, sob a alegação de que deveria prevalecer o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. Em sua defesa, o recorrente argumentou em momento algum pretendeu afastar a aplicação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, dizendo que sempre se preocupou em respeitar esse dispositivo legal.

Ressaltou que a discussão central deste processo é o modo como aquele comando legal deve ser interpretado e que essa tarefa, como antevisto, não foi enfrentada pela referida Junta de Julgamento Fiscal, que, limitando-se a dizer que a Lei Complementar deveria prevalecer, perdeu o foco da controvérsia que realmente se estabeleceu a partir da lavratura do Auto de Infração. Assim, destacou que sobre a correta interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 centrará suas razões, inexistindo qualquer pretensão do recorrente em ver afastada a sua aplicabilidade ao presente caso.

Inicialmente, transcreveu o dispositivo legal em tela, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Essa base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida como sendo a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Argumentou que o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 pode ser considerado um clássico exemplo do campo fértil em que se desenvolve a interpretação de uma regra jurídica, ressaltando que o legislador - que não necessariamente é jurista - usa a linguagem comum do povo, o idioma corrente, para expressar o Direito legislado e muitas vezes as contradições e imprecisões dessa linguagem acabam incorporadas ao texto legal. Transcreveu doutrina do prof. Paulo de Barros Carvalho para sustentar que a falta de clareza e taxatividade do texto legal-complementar conduz à imediata conclusão de que seu conteúdo necessita interpretação, uma vez que, ao prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o custo da mercadoria produzida, o dispositivo apenas elencou exemplificativamente alguns dos elementos que poderiam compor esse custo. Argumentou que para a Ciência da Contabilidade, esses são apenas alguns dos elementos que compõem o custo de produção industrial e que o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 precisa ser interpretado em consonância com seu fundamento contábil, de modo a atingir os efeitos econômicos reais pretendidos.

Transcreveu partes do Decreto-Lei nº 1598/77, em seu artigo 13, § 1º, dispõe como sendo os custos de produção:

*"Artigo 13 –*

(...)

*Parágrafo primeiro - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção, o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção, os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção, os encargos de exaustão dos Recursos naturais utilizados na produção".*

Afirmou que se dos critérios acima, combinados com a Lei nº 6.404/76, que rege as atividades contábeis, isto porque, a despeito da existência de metodologia para a apuração do custo de produção industrial, desenvolvida no âmbito da contabilidade de custos, não é possível extrair uma fórmula exata de custo de produção industrial na qual se encaixe todo o universo dos contribuintes, devido às peculiaridades de cada uma das atividades econômicas por eles exercidas, isto é, não se pode simplesmente somar os custos da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e acondicionamento, como pretendia a D. Autoridade Fiscal.

Em face destas diferenças individuais, a cada organização cabe desenvolver um sistema de custos que melhor reflita as características do processo de produção de cada um de seus produtos, cabendo ao Fisco verificar se os princípios e a metodologia da contabilidade de custos foram observados na elaboração de tal sistema.

No caso do recorrente, em razão de seu objetivo social, destacou que devem ainda ser acrescidos ao custo de produção o valor das quebras e perdas razoáveis e da depreciação, de acordo com a Lei nº 4.506/64, da qual transcreveu alguns dispositivos, conforme abaixo:

*"Artigo 46 - Integrará também o custo o valor:*

(...)

*V - das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio;*  
(...)”.

*"Artigo 57 - Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor dos bens do ativo resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza e obsolescência normal.*

(...)

*§ 7º - A depreciação será deduzida pelo contribuinte que suportar o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições da propriedade, posse ou uso do bem.*

*§ 8º - A quota de depreciação é dedutível a partir da época em que o bem é instalado, posto em serviço ou em condições de produzir".*

Em seguida, mencionou ensinamentos do Professor Eliseu Martins, em sua obra Contabilidade de Custos, Ed. Atlas, 1996, para frisar que o custo industrial a que a LC 87/96 se refere é definido por oposição. Eis os trechos transcritos:

*"São custos de produção os gastos incorridos no processo de obtenção de bens e serviços destinados à venda, e somente eles. Não se incluem nesse grupo as despesas financeiras, as de administração e as de vendas; e é bastante difícil em algumas situações a perfeita distinção entre elas. Não são incluídos também os fatores de produção eventualmente utilizados para outras finalidades que não a de fabricação de bens (serviços) destinados à venda".*

Sustenta, em síntese, que os custos de produção são todos aqueles necessários para que o produto esteja pronto para a venda. Em decorrência, defende que a enumeração de componentes do custo de produção, presente no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não é taxativa, mas meramente exemplificativa, devendo prevalecer, para delimitar a base de cálculo do ICMS, o custo contábil de produção efetivo, ou seja, tudo o que contribui para a formação do saldo dessa conta-contábil.

Para reforçar a procedência da interpretação acima, o recorrente mencionou a posição chancelada pelo Estado de São Paulo, que, por meio da Decisão Normativa CAT nº 05/05, concluiu que os custos das mercadorias deveriam ser apurados pelo contribuinte em atenção aos critérios contábeis pertinentes ao seu tipo de atividade, *in verbis*:

*"Concluimos, portanto, que o disposto no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida (custo da produção industrial), objetivamente definido como a base de cálculo das transferências interestaduais de mercadorias fabricadas pelo contribuinte, entre estabelecimentos de sua titularidade, cabendo ao próprio contribuinte apurá-lo, em conformidade com os princípios e a metodologia da Contabilidade de Custos, e à fiscalização verificar a sua correção".*

Destaca que como regra, quando há uma saída tributada pelo ICMS, a base de cálculo corresponde ao valor da operação. Essa grandeza é a expressão econômica da circulação jurídica da mercadoria, e, exatamente por isso, é utilizada como signo de capacidade contributiva para fins de apuração do ICMS devido. No caso vertente há uma situação excepcional, pois, em tese, não deveria haver incidência do ICMS, não fosse o cuidado do legislador com a manutenção da divisão de arrecadação entre os Estados de origem e destino. Nessa situação excepcional, no lugar do “valor da operação” (que inexiste), mas, para realizar o mesmo papel, foi eleito o “custo de produção”, para os casos em que o próprio contribuinte produz os bens transferidos. Ressaltou que em ambas as situações foram indicadas pelo legislador complementar com a mesma finalidade, qual seja servir de sinais indicativos da riqueza movimentada em cada operação.

Questionou: qual custo de produção representaria a capacidade contributiva manifestada numa dada transferência? Defende o valor do custo contabilizado como tal pelo contribuinte, de acordo com as regras societárias e contábeis (custos diretos, custos indiretos, custos fixos, etc.). É por isso que a interpretação dada pela D. Autoridade Lançadora e pela Junta de Julgamento não é compatível com o contexto sistêmico em que se inclui o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96. A leitura desse dispositivo de maneira taxativa faria ruir toda a lógica de incidência do ICMS, que é a de tributar a expressão econômica da circulação de mercadorias e serviços.

Declarou que quando os estabelecimentos do recorrente situados em São Paulo, Rio de Janeiro, Sergipe e Paraíba, efetuam a contabilização das saídas destinadas à Bahia, anotam, resumidamente, os seguintes lançamentos:

C – Estoques  
D - CMV (Custo de Produção)

Por seu turno, ao contabilizar as entradas das mercadorias provenientes dos estabelecimentos acima aludidos, o estabelecimento do recorrente na Bahia efetua lançamento a débito em sua conta de estoques, com valor exatamente igual ao montante registrado nos estabelecimentos de origem na conta “custo de produção”. Ou seja, o custo de produção sai do balanço dos estabelecimentos de origem e ingressa no balanço do estabelecimento baiano, incorporado nos estoques. Diante disso, nas transferências interestaduais efetuadas pelo recorrente entre seus estabelecimentos, a quantidade de riqueza colocada em “circulação” corresponde ao custo de produção (contábil) das mercadorias transferidas. Esta é a dimensão econômica das operações realizadas, e, como signo da capacidade contributiva manifestada neste contexto, deve servir de base de cálculo do ICMS.

Ao cabo desse raciocínio, sustenta que se dissipam quaisquer dúvidas a respeito da interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, que deve privilegiar o custo de produção

composto não apenas de mão-de-obra, matérias-primas, materiais secundários e acondicionamento, como também, obrigatoriamente, outras parcelas que as normas contábeis e a legislação societária indiquem como sendo integrantes dessa grandeza contábil.

Argumenta ser necessário ter em vista que, pela perspectiva sistemática, a própria legislação do ICMS do Estado da Bahia suporta a interpretação da expressão “custo de produção” de maneira técnica, ou seja, de modo a abranger todos os seus componentes contábeis. Nesse sentido, cita, a título de exemplo, o artigo 938 do RICMS/BA, que define o que é custo de produção, para fins de arbitramento:

*“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);*  
(...)"

Na mesma toada, menciona o artigo 56, inciso IV, do RICMS/BA, quanto às transferências internas efetuadas entre estabelecimentos de mesmo titular, que contém a seguinte regra sobre a determinação da base de cálculo:

*“IV - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:*

(...)

*b) o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento; (...)"*

Argumenta, com base naqueles dispositivos, que o próprio legislador baiano abre espaço para a interpretação aqui preconizada, no sentido de que é meramente exemplificativa a enumeração dos componentes do custo de produção, presente no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, não faz o menor sentido ele ser diferente simplesmente pelo fato de se tratar de transferências internas ou arbitramento, ao invés de transferências interestaduais.

Em seguida, o recorrente fez duas observações, atinentes à fundamentação constante da Decisão da JJF. Inicialmente quanto ao descabimento da analogia com o IRPJ: “*em sua Decisão, a R. Junta de Julgamento afirmou que o artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 teria criado um conceito de custo de produção ‘exclusivamente para fins fiscais’, e fez uma analogia com a dicotomia lucro contábil/lucro real. Essa conclusão, bem como a analogia empregada, são improcedentes, não passando de um artifício retórico para se justificar as impropriedades contidas na r. Decisão recorrida. O artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 não criou um conceito novo, mas simplesmente quis exemplificar que tipos de parcelas poderiam compor o custo de produção. Assim, o referencial semântico desse dispositivo continua sendo o conceito contábil. Já no plano do IRPJ, o lucro real não se confunde com o lucro líquido; ali, o legislador deliberadamente criou um conceito tributário, rompendo o vínculo semântico com o conceito contábil. Tal analogia, portanto, não se aplica ao caso presente*”; e

Depois, quanto à Decisão proferida pelo STJ - Recurso Especial nº 707.635-RS: “*a D. Autoridade Lançadora, bem como a R. Junta de Julgamento, invocaram a Decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 707.635-RS como um possível fundamento para o seu entendimento. Tal argumento, entretanto, deve ser desconsiderado, pois o caso do referido precedente relaciona-se a efetiva modificação da regra contida no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 por intermédio da legislação estadual, a qual estabeleceu um mecanismo de “pauta fiscal” para as transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmo titular.*

*O caso presente é bem diferente desse. Aqui, ninguém pretende modificar a regra constante no artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, mas simplesmente interpretá-la, O precedente do STJ não interpretou esse dispositivo, e, logo, não deve ser considerado para a solução da controvérsia em tela”.*

Em vista do que foi aduzido nas linhas acima, resta cabalmente demonstrado que a correta interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96 relaciona-se ao custo de produção apurado de acordo com as normas contábeis e societárias, o que confirma a lisura dos procedimentos adotados pelo recorrente.

Mais à frente, o recorrente pediu que na remota hipótese desta C. Câmara não acolher as razões acima desenvolvidas, que no mínimo, deverá atentar para o fato de que a D. Autoridade Lançadora não comprovou adequadamente a ocorrência das infrações descritas no Auto de Infração, e, em decorrência, fazendo-se necessária a realização de diligência para o específico fim de identificar, dentre as operações abrangidas pelo Auto de Infração, quais teriam origem em cada um dos Estados de saída, quais sejam: SP, RJ e PB.

Disse que a D. Autoridade Lançadora ancorou-se exclusivamente numa planilha, fornecida pelo recorrente, relativa apenas ao Estado de Sergipe, e a poucos produtos provenientes do Estado de São Paulo, que, definitivamente, não possui o mesmo valor probante dos documentos contábeis do recorrente (fichas de controle de estoques, relatórios de produção, controles de matérias primas, etc.). Identificadas tais transferências interestaduais, o montante de crédito glosado a elas referente deverá ser re-estabelecido, em virtude da fragilidade da instrução da auditoria fiscal.

Subsidiariamente, ainda que não que não se acate a argumentação exposta acima, pediu que o Auto de Infração fosse modificado, em função de erro material cometido pela Douta Autoridade Fiscal no momento da aplicação da alíquota para cálculo do imposto exigido. Isto porque, consoante consignado pela própria Douta Autoridade Fiscal, trata-se de exigência glosa de créditos por suposto alargamento da base de cálculo. Isso significa dizer que a Douta Autoridade Fiscal deveria ter calculado a base de cálculo que entendia como correta e aplicar-lhe a alíquota de 7% em relação às mercadorias procedentes dos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro e de 12% em relação às mercadorias procedentes dos Estados de Sergipe e Paraíba, de acordo com a Resolução do Senado Federal nº 22 e não aplicar-lhe uma alíquota de 17%. Reafirmou que o Auto de Infração não versa sobre aplicação equivocada de alíquotas, mas de suposto alargamento da base de cálculo, o que significa dizer que a Douta Autoridade Fiscal deveria ter calculado a base de cálculo que entendia como correta e aplicar-lhe a alíquota de 7% e 12%, de acordo com o Estado de origem das mercadorias.

Ao finalizar a peça recursal, o contribuinte requereu, preliminarmente, o cancelamento do Auto de Infração em razão do vício de motivação e consequente cerceamento de defesa. Ainda preliminarmente, pediu a decadência integral do crédito tributário descrito no Auto de Infração, a teor do artigo 150, § 4º, do CTN, sustentando a inaplicabilidade, no caso presente, do artigo 173, I, do CTN, e do artigo 28 do Código Tributário da Bahia;

No mérito, solicitou a correta interpretação do artigo 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, no sentido de que “custo de produção” engloba todas as parcelas integrantes da apuração contábil dessa grandeza.

Requereu também o cancelamento do Auto de Infração em razão da frágil dilação probatória produzida pela D. Autoridade Lançadora; e, subsidiariamente, ainda que não seja acolhida a argumentação acima exposta, deve ser reduzido o Auto de Infração, uma vez que o imposto que supostamente poderia ter sido exigido corresponde à alíquota interestadual de 7%, no tocante aos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro e 12% em relação às mercadorias com origem em Sergipe e na Paraíba, e não aos 17% exigidos pela Douta Autoridade Fiscal.

Englobou todos os pedidos, requerendo a reforma integral da referida Decisão de 1ª Instância e o consequente cancelamento do Auto de Infração em todos os seus efeitos.

Quanto às intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo, pediu que as mesmas fossem encaminhadas aos seus procuradores, todos com escritório na Capital do Estado de São Paulo, à Rua Padre João Manoel, 923, 8º andar, em atenção ao DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERI, bem como sejam enviadas cópias ao recorrente, no endereço constante destes autos.

Protestou, ao final, pela sustentação oral das suas alegações de defesa.

A Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS), às fls. 285/287 dos autos, exarou Parecer, de lavra da Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, afastando, inicialmente, a argüição de decadência. Fez transcrições do art. 150, § 4º, do CTN e do art. 28, § 1º, do COTEB, para afirmar que a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal contido no CTN, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Citou doutrina de Paulo de Barros Carvalho, que menciona caber à lei correspondente a cada tributo estatuir prazo para que se promova a homologação. Silenciando acerca desse período, será ele de cinco anos, a partir do acontecimento factual. Mencionou também a Decisão do TRF da 4ª Região (AMS 2000.04.01.147311-3/RS), nesse mesmo sentido. Ainda como argumento em favor do afastamento da preliminar de caducidade, discorreu que a fiscalização deu início aos trabalhos em 2007, conforme se verifica da intimação de fl. 30 e e-mails, fls. 142/150, demonstrando o fisco a intenção de se apurar o ICMS do exercício de 2003 ainda em 2007. Sustenta a representante da PGE/PROFIS que a leitura do art. 150 do CTN revela que o prazo decadencial se expira em 5 anos desde que a Fazenda Pública não se pronuncie. Assim, havendo início de fiscalização, não se pode alegar a inércia da Fazenda Pública, pelo que não pode ser punida pela decadência, que é, em suma, o castigo maior pela inação.

Em relação às regras para a apuração do custo de produção, constatou que a legislação aplicada no caso é a prevista, tanto na LC 87/96 - que estabelece regras gerais de ICMS para exatamente dirimir divergências entre as leis estaduais - como na Lei Estadual nº 7.014/96. Afirmou que a lei da Bahia está fundamentada na lei complementar e por essa razão é perfeitamente aplicável e exequível. Ademais, ressaltou que o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado que suportará o ônus do crédito. Ao final, opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Cabe inicialmente o exame das preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente. Quanto à argüição de vício do auto de infração por deficiência de motivação: verifica-se que o lançamento de ofício, na planilha anexada às fls. 13 a 26 do PAF e no “CD-ROM”, contendo os arquivos em meio eletrônico, entregues ao contribuinte, são peças nas quais se encontra discriminada a forma como o imposto foi apurado, confrontando-se os dados existentes nas notas fiscais de transferência e os dados apurados, em conformidade com a interpretação dada pela fiscalização aos dispositivos da Lei Complementar nº 87/96. Da mesma forma, no corpo do auto de infração, no campo “descrição dos fatos”, encontra-se detalhado, em texto minucioso, a fundamentação fática e jurídica que embasa a acusação fiscal. Ademais, nas planilhas mencionadas, são indicados os Estados de origem das mercadorias transferidas em 2003, constando operações procedentes de Sergipe, São Paulo, Paraíba, Rio de Janeiro e Pernambuco, com as respectivas alíquotas destacadas nas notas fiscais. Conforme consta do RPAF/99, em seu art. 28, § 4º, o auto de infração far-se-á acompanhar de cópias dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará e dos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas necessárias à demonstração do fato argüido. Todas essas peças compõem o lançamento, não se podendo cindir a peça acusatória, para se exigir que os demonstrativos estejam literalmente transcritos no auto de infração. Portanto, improcede a argüição de nulidade por vício de fundamentação.

Da mesma forma, afasto a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa, pois na peça acusatória e nos anexos em que obrigatoriamente se fundamenta, se encontram todos os

elementos indispensáveis ao exercício do contraditório e da ampla defesa. Não há nulidade sem prejuízo, conforme estabelece o art. 18, § 2º, do RPAF/99, fato que foi corroborado na defesa de mérito efetuada pelo recorrente, a ser examinada mais a frente.

Quanto à preliminar de decadência adoto o entendimento externado pela Procuradoria Estadual, no parecer acostado aos autos, por ser essa a tese que o Estado tem levado a instâncias judiciais. De fato, a redação do art. 150, § 4º, do CTN, dispõe que se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador. O art. 28, § 1º, do COTEB (Lei Estadual nº 3.956/81), utilizando-se do permissivo legal contido no CTN, prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte, não havendo, portanto, choque ou antinomia entre a norma geral e a lei estadual. Afasto, assim, a argüição de decadência.

No que se refere ao pedido de diligência, indefiro a solicitação, considerando se encontrar nos autos todos os elementos de prova para a decisão de mérito, em especial, os demonstrativos das notas fiscais, com a discriminação dos créditos que foram glosados. Limita-se agora o exame às questões de ordem jurídica, atinentes à interpretação da legislação, não havendo quaisquer dúvidas quanto à matéria de fato.

No mérito, o lançamento centra-se na glosa ou estorno de parte dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados, por afronta às disposições do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, norma reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 e no art. 56, inc. V, letra “b”, do RICMS/97. O recorrente sustenta que o conceito de custo de produção, derivado da legislação, não é taxativo e sim exemplificativo, citando, a título de exemplo o Parecer CAT 05/05, do Estado de São Paulo, defendendo que o custo, e, em decorrência, o valor de transferência, deve abarcar todos os custos da produção industrial, pertinentes a cada atividade.

Na linha oposta, os auditores fiscais autuantes e a Decisão de 1ª Instância, interpretam os dispositivos mencionados de forma mais restritiva.

Filio-me a linha de interpretação restritiva. Primeiro por considerar que as parcelas correspondentes ao custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra, pela sua dimensão aberta, originária da ciência contábil, deve partir dos fins a que objetiva a lei do ICMS, que por ser tributo de competência estadual, tem a repartição da carga tributária, nas operações interestaduais, dividida entre os Estados produtores e Estados destinatários das mercadorias. Há que se privilegiar o aspecto teleológico da norma. Nessa linha de entendimento, em raciocínio analógico, observa-se que a fixação das alíquotas, nas operações interestaduais, são, em regra, de valor inferior às estabelecidas para as operações internas, considerando que a repartição do imposto deve aquinhar o Estado de destino com a maior parcela. Nesse mesmo sentido, interpretamos que o conceito de custo de produção, para fins de transferência, deve ser restritivo, para abarcar tão-somente aquelas parcelas diretamente afetadas ao processo de produção industrial. Por matérias-primas, os produtos diretamente incorporados ao produto final; por materiais secundários aqueles que participam diretamente do processo produtivo, como elemento indispensável, sem se agregar ao produto final; por mão-obra, aquela afetada diretamente ao processo de produção; e, por material de acondicionamento tão-somente os itens utilizados na embalagem das mercadorias que saírem da área de produção. Ressalto que a energia elétrica, a depender do processo produtivo, poderá ser matéria-prima, a exemplo da eletrólise, ou material secundário, na condição de insumo indispensável à produção industrial, que enseja direito ao crédito fiscal. O conceito de custo de produção, no ICMS, portanto, deve estar alinhado a uma interpretação teleológica que demonstra a sua vinculação a razões de política tributária, conforme foi ressaltado na decisão exarada pelo Supremo Tribunal Federal, no RE 79452/RS, reproduzido na informação fiscal prestada pelos autuantes.

Nessa mesma linha de inteleção, adotando-se a interpretação gramatical ou literal, se a vontade do legislador fosse a preconizada pelo recorrido, o texto da lei deveria se limitar, por exemplo, às expressões “custo das mercadorias produzidas” ou “custo de produção industrial”, sem descer a detalhes quanto aos componentes do custo, conforme fez a LC 87/96 e a norma estadual baiana. É

de se concluir, portanto, seja através da interpretação teleológica, seja através da hermenêutica textual, que o conceito de custo industrial não pode admitir ampliação, sob pena, inclusive, de ferir o pacto federativo, cláusula pétreia da nossa Constituição, pois cada Estado fixaria na sua legislação o conceito de custo que lhe fosse mais conveniente e interessante para fins de aumentar a sua arrecadação tributária. Inaplicável, portanto ao Estado da Bahia o parecer CAT 05/05, de São Paulo.

Com isso não quero dizer que a apuração dos custos efetuada pela empresa esteja incorreta do ponto de vista da ciência contábil. Não é isso. No caso em exame, a legislação não altera o conceito contábil. Apenas para fins de fixação da tributação na origem e no destino das mercadorias, estabelece uma base de cálculo própria, no Estado de origem, albergando tão-somente os componentes previstos no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96, devendo os outros componentes do custo industrial ser integrados nas operações subsequentes, a se realizarem no Estado de destino das transferências, cabendo a este o recebimento do imposto sobre estas parcelas.

Afasto, portanto as teses defensivas quanto à legalidade da base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais, em concordância, mais uma vez, com o parecer da Procuradoria Estadual.

Quanto ao erro material alegado pelo recorrente, no que refere ao uso da alíquota de 17% nas operações objeto da atuação de glosa de créditos fiscais originariamente tributadas às alíquotas de 7% ou 12%, cabe inicialmente mencionar, que o uso da alíquota interna da Bahia se fez por uma limitação do sistema de emissão eletrônica do Auto de Infração. Todavia essa falha não implicou em aumento da exigência tributária, pois os valores dos créditos fiscais estornados não foram alterados, mantendo-se nos mesmos montantes apurados nos demonstrativos fiscais em que se fundamentou o Auto de Infração e que foram extraídos das notas fiscais de remessa dos produtos. O uso da alíquota de 17% somente repercutiu na apuração da base de cálculo do ICMS lançado, obtida a partir da divisão do imposto apurado pela alíquota interna vigente no Estado da Bahia. Não houve, portanto majoração do ICMS cobrado no Auto de Infração.

Dessa forma, considerando o acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 1ª Instância de julgamento.

#### **VOTO DIVERGENTE (Quanto a Decadência – Períodos de Jan/03 a Abril/03)**

Ouso divergir do entendimento do ilustre relator, no tocante à decadência dos meses de janeiro a abril de 2003, pelos fatos e motivos a seguir:

O Auto de infração, lavrado em 24.04.2008, acusa o sujeito passivo de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O período da autuação foi de 01.01.2003 à 31.12.2003, tendo o sujeito passivo sido intimado do lançamento de ofício em 05.05.2008.

Em sua suplica recursal o recorrente argüiu a ocorrência da decadência entre os meses de janeiro a abril de 2003, aduzindo que o autuado apenas foi cientificado do auto de infração em maio de 2008, ou seja, após transcorrido 5 (cinco) anos da suposta utilização indevida do crédito.

Compulsando os autos, entendo assistir razão às alegações trazidas pelo recorrente, isto porque, conforme foi relatado alhures, o lançamento decorreu de uma utilização indevida de crédito fiscal, não podendo se aplicar, no presente caso, o quanto disposto nos artigos 150, §4º, do CTN, e art. 28, § 1º, do COTEB.

Como se pode perceber, o recorrente efetuou o lançamento do imposto que considerava devido, dentro do prazo legal, desta forma, o recolhimento feito a menor pelo recorrente já era fato conhecido do FISCO, motivo pelo qual entendo que decaiu o direito da Fazenda Pública de exigir o imposto devido 5 anos após a ocorrência do fato gerador.

Diante dos fatos acima narrados, pode-se concluir que no presente caso o prazo decadência é aquele previsto na regra geral prevista no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, entendo indevido os valores exigidos entre os meses de janeiro a abril de 2003, tendo em vistas que já houvera transcorrido o lapso temporal de 5 anos da data do cometimento do ilícito tributário até a notificação do sujeito passivo da ocorrência do auto de infração.

Não é demais lembrar que a notificação do sujeito passivo é o ato que interrompe a prescrição.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para e excluir da autuação os valores exigidos referente aos meses de janeiro a abril de 2003, tendo em vistas a ocorrência do fenômeno da decadência.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0010/08-0, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$314.325,58**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Tolstoi Seara Nolasco, Álvaro Barreto Vieira, Mônica Maria Roters e Eduardo César Gonçalves Braga.

VOTO DIVERGENTE (Quanto à Decadência de Jan a Abr/2003) - Conselheiro: Márcio Medeiros Bastos e Fauze Midlej.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE / RELATOR

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – VOTO DIVERGENTE  
(Quanto à Decadência de Jan a Abr/2003)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS