

**A. I. N°** - 233044.0002/09-7  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**AUTUANTE** - IVANA MARIA MELO BARBOSA e GILBERTO MOREIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 16/12/2009

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0381-03/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim 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 do imposto: custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 20/07/2009, refere-se à exigência de R\$217.142,77 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela 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. Consta, na descrição dos fatos, que foi efetuado estorno de crédito fiscal de ICMS, na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (ar. 13, § 4º, inciso II), nos meses de janeiro a dezembro de 2004, conforme demonstrativo às fls. 10 a 47 dos autos.

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 172/173, apresentou impugnação (fls. 156 a 170), inicialmente reproduzindo o que estabelece o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN, salientando que no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, caso não haja recolhimento de qualquer quantia pelo contribuinte, aplicar-se-á a regra do art. 173, I do CTN, e tal circunstância não se aplica ao presente caso, tendo em vista que o contribuinte efetuou o recolhimento do imposto, conforme reconhecido pelo autuante. Por isso, entende que deve incidir a regra do art. 150, § 4º do CTN. Diz que o crédito tributário foi constituído em 23/07/2009 e o prazo decadencial de cinco anos expirou em junho deste ano. Assevera que as normas infralegais, obrigatoriamente devem ser interpretadas à luz da Constituição Federal. Salienta que o Código Tributário Nacional data de 1966, é anterior à Constituição Federal de 1988, e em função disto, as suas normas somente terão validade se não forem contrárias à Carta Maior. Apresenta o posicionamento da jurisprudência e diz que na hipótese de não ser acatada a alegação de decadência, devem ser analisadas as alegações apresentadas, considerando o princípio da eventualidade. No mérito, o defendente entende que, por não haver efetivamente circulação de mercadoria, sequer esta movimentação deveria ser tributada pelo ICMS. Afirmar que a movimentação de mercadorias entre setores do mesmo titular não se configura como circulação jurídica, que só existe quando ocorre a transferência da propriedade da mercadoria. Reproduz o art. 13, § 4º da LC 87/96, diz que, da leitura do mencionado dispositivo, verifica-se que se trata apenas de transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, situado em Estados diferentes. Em seguida, o defendente comenta sobre o conceito de custo de mercadoria, inclusive o conceito contábil do custo de produção. Cita o art. 46, inciso V da Lei 4.506/64 e ensinamentos do Professor Eliseu Martins em sua obra Contabilidade de Custos, Ed

Atlas, 1966. Assegura que é impossível para a contabilidade, diante da diversidade de atividades industriais, estabelecer uma metodologia para apuração do custo de produção que se encaixe a todo universo de contribuintes. Por isso, entende que não se pode simplesmente somar os custos de matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. Comenta sobre o art. 146, III, da Constituição Federal; art. 110 do CTN, e diz que, aplicando-se o correto conceito de mercadoria, o Estado de São Paulo prevê a inclusão na base de cálculo do ICMS incidente na transferência interestadual de mercadorias valores que, de acordo com o seu processo produtivo específico, compõem o custo de produção, a exemplo do que dispõe a Decisão Normativa CAT nº 05/05, de São Paulo. O defendente informa que ao contabilizar as entradas das mercadorias, o estabelecimento destinatário efetua lançamento a débito em sua conta de estoques com o valor exatamente igual ao montante registrado no estabelecimento de origem. Portanto, nas transferências interestaduais efetuadas pelo contribuinte entre seus estabelecimentos, a quantidade de riqueza posta em circulação corresponde ao custo de produção contábil das mercadorias transferidas. Entende que o Estado da Bahia está tentando se beneficiar no momento do pagamento da diferença de alíquota, tendo em vista que a base de cálculo utilizada no creditamento é a mesma para o pagamento do ICMS nos Estados de origem. Afirma que a legislação do ICMS dos Estados da Bahia e de Sergipe suporta a interpretação da expressão custo de produção em conformidade com o quanto preceituado pela contabilidade. Transcreve o art. 938 do RICMS/BA e art. 37 do RICMS/SE. O autuado informa que obedeceu a norma do Estado de São Paulo e que se deve admitir apenas um conceito de custo de produção, devendo ser desconsiderada a postura do Fisco de adotar duas definições, uma para efeitos contábeis e outra para fins tributários.

Em relação à alíquota aplicada no presente lançamento, o defendente alega que deve ser modificada, argumentando que o art. 69 do RICMS/BA, preceitua expressamente que o imposto exigido corresponde à diferença entre a alíquota interna (17%) e a interestadual, que é 12%, para as mercadorias procedentes dos Estados de Sergipe, Pernambuco e Paraíba e 7% em relação às mercadorias procedentes do Estado de São Paulo. Portanto, afirma que no presente Auto de Infração deveria ser aplicada a alíquota correta de 7% e 12%, de acordo com o Estado de origem das mercadorias. Assim, caso não seja cancelado o Auto de Infração, que seja utilizada a base de cálculo correta, devendo ser modificada a apuração do imposto, alterando-se a alíquota utilizada.

O defendente também contesta a multa aplicada, alegando que devem ser observados os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, sob pena de ferir o Estado Democrático de Direito. Entende ser razoável que a multa seja fixada em patamar elevado, mas que não seja excessiva, no percentual de 60%, sob pena de constituir meio gravoso. Afirma que tal alíquota revela o desatendimento à proporcionalidade em sentido estrito, e que tal multa desrespeita, também, o princípio da razoabilidade. Por fim, o autuado requer seja acatada a alegação de decadência do crédito tributário compreendido entre janeiro e junho de 2004, bem como, seja reconhecida a insubsistência do imposto exigido.

Os autuantes, em sua informação fiscal às fls. 210/213 dos autos, argumentam que a respeito da alegação de extinção do crédito tributário, relativamente aos fatos geradores entre janeiro e junho de 2004, a defesa desconsiderou a legislação tributária estadual, mais especificamente o Código Tributário do Estado da Bahia. Dizem que dispositivo do CTN, citado pelo defendente, não deixa dúvida quanto à validade do presente lançamento em relação aos fatos geradores de todo o exercício de 2004. No mérito, os autuantes informam que a regra específica para a determinação da base de cálculo nas transferências de produtos entre estabelecimentos industriais pertencentes ao mesmo titular, localizados em distintas unidades da Federação, é a constante no RICMS/BA e, ao incluir componentes não permitidos em Lei, na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao previsto na legislação tributária, e o Estado da Bahia, onde está localizado o contribuinte adquirente, suportou o crédito fiscal maior do que o estabelecido na Lei, razão pela qual, a parcela creditada a mais, há de ser estornada. Cita decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no RE 707635-RS/2004, e afirma

que na presente lide, o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual, nem por decisão normativa, especificamente a CAT nº 05/05, do Estado da São Paulo, como pretende o defendente. Quanto à alegação de erro material na aplicação da alíquota, diz que o defendente se equivocou ao entender que as alíquotas interestaduais dos Estados remetentes deixaram de ser aplicadas. Informam que no demonstrativo de fls. 09 a 47 dos autos, os valores a serem estornados foram individualizados por item de produto em cada documento fiscal; foram somados em cada período de apuração, totalizando o valor do estorno do mês. As alíquotas foram indicadas na coluna específica, de acordo com a procedência da mercadoria. Após o somatório mensal do valor a ser estornado, o valor total do estorno em cada período foi transferido para o Demonstrativo de Débito do Auto de Infração, tendo o próprio Sistema de Emissão de Auto de Infração – SEAI, calculado a base de cálculo, sem implicar em aumento da carga tributária. Portanto, os autuantes asseguram que não há razão para modificar o Auto de Infração com o intuito de reduzir a alíquota indicada no demonstrativo de débito. Quanto à multa aplicada, o autuante diz que se trata de penalidade vinculada ao descumprimento de obrigação principal prevista em lei, e não poderia ter sido aplicada multa diversa, e o próprio Auto de Infração indica uma tabela de redução de multa.

### VOTO

Inicialmente, o defendente pede que seja declarada a decadência, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto referente ao exercício de 2004, apresentando o entendimento de que deve incidir a regra do art. 150, § 4º do CTN. Diz que o crédito tributário foi constituído em 23/07/2009 e o prazo decadencial de cinco anos expirou em junho de 2009.

Observe que a legislação do Estado da Bahia estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.

Portanto, a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...

*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2004 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2009. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 20/07/2009, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2004.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito fiscal de ICMS, na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais neste Estado ser maior que a prevista na mencionada LC (ar. 13, § 4º, inciso II), nos meses de janeiro a dezembro de 2004, conforme demonstrativo às fls. 10 a 47 dos autos.

O autuado alega que ao contabilizar as entradas das mercadorias, o estabelecimento destinatário efetua lançamento a débito em sua conta de estoques com o valor exatamente igual ao montante registrado no estabelecimento de origem. Portanto, nas transferências interestaduais efetuadas pelo contribuinte entre seus estabelecimentos, a quantidade de riqueza posta em circulação corresponde ao custo de produção contábil das mercadorias transferidas. Entende que o Estado da Bahia está tentando se beneficiar no momento do pagamento da diferença de alíquota, tendo em vista que a base de cálculo utilizada no creditamento é a mesma para o pagamento do ICMS nos Estados de origem.

Conforme estabelece o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96:

*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:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos industrializados, transferidos para filiais localizadas neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Assim, em relação ao argumento do autuado de que o preço das transferências praticado pelo seu estabelecimento está conforme a legislação em vigor, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar 87/96, ou seja, o custo da mercadoria produzida, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

Vale ressaltar, que o defendente não contestou os dados numéricos do levantamento fiscal, e a autuação foi efetuada com base na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os itens do custo de produção. A partir desses dados, foi efetuada exclusão das parcelas relativas ao “custo fixo” e “depreciação”, não previstas na Lei Complementar 87/96. Depois de apurado o custo unitário, foi realizado o confronto com a base de cálculo consignada em cada nota fiscal objeto da autuação, apurando-se a diferença entre o valor calculado, conforme previsto na mencionada Lei Complementar e o valor consignado a mais nos documentos fiscais, sendo elaborado o “DEMONSTRATIVO DO ESTORNO DO CRÉDITO DO ICMS UTILIZADO NAS ENTRADAS POR TRANSFERÊNCIA” (fls. 10 a 47), tendo sido aplicada a alíquota interestadual, encontrando o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Analisando o levantamento efetuado pelos autuantes, constato que foram observadas as regras estabelecidas na Lei Complementar 87/96, não assistindo razão ao defendente quanto ao argumento de que se deve aplicar o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São

Paulo na Decisão Normativa CAT-5, de 15/06/2005, haja vista que se trata de um ato normativo, considerado como norma complementar, nos termos do art. 100, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN.

Como as normas complementares e a legislação tributária estadual devem estrita obediência às regras estabelecidas na Constituição Federal e à Lei Complementar (LC 87/96) e, considerando que nas transferências interestaduais, são taxativos os elementos constitutivos da base de cálculo do ICMS, previstos na mencionada Lei Complementar, não podem os Estados e o contribuinte deixar de aplicar o que foi estabelecido na referida lei. Neste caso, a Decisão Normativa CAT-5, citada pelo defendente, não se aplica ao caso em exame. Trata-se de norma infraconstitucional, e não se pode ignorar a Lei Complementar, alterando o seu conteúdo no sentido de flexibilizar a sua aplicação.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional; passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação 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;*

Ao contrário do posicionamento adotado nas razões de defesa, em relação ao crédito fiscal a ser utilizado pelo contribuinte, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia trata a questão conforme os dispositivos a seguir reproduzidos:

*Art. 93*

...

*§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

...

*II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

...

*Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou de pagamento do imposto:*

...

*VIII - nas situações do § 5º do art. 93, relativamente à parte excedente;*

Desse modo, constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

O autuado também alega que deveria ser aplicada a alíquota correta de 7% e 12%, de acordo com o Estado de origem das mercadorias, e caso não seja cancelado o Auto de Infração, que seja utilizada a base de cálculo correta, devendo ser modificada a apuração do imposto, alterando-se a alíquota utilizada.

De acordo com o levantamento fiscal às fls. 10 a 47 dos autos, a apuração do imposto foi efetuada considerando a alíquota interestadual, conforme o Estado de origem das mercadorias. A indicação da alíquota de 17% no demonstrativo de débito do Auto de Infração, foi efetuada por imposição do Sistema Informatizado de emissão de Auto de Infração utilizado atualmente pela SEFAZ/BA, o que não onerou o sujeito passivo, inexistindo qualquer acréscimo no débito, como se pode comprovar pelo confronto dos valores do imposto apurados no levantamento fiscal com o demonstrativo de débito.

Quanto à multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Concluo pela subsistência da autuação, considerando a constatação de que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233044.0002/09-7**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$217.142,77**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de dezembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA