

PROCESSO	- A. I. Nº 206973.0002/10-0
RECORRENTE	- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)
RECORRIDAS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0043-04/11
ORIGEM	- IFEP INDÚSTRIA
INTERNET	- 27/06/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0118-12/12

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, 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. Infração comprovada. Não acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, ora recorrente, para impugnar a Decisão prolatada pela 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir o ICMS de R\$ 79.636,14, acrescido da multa de 60%, inerente ao exercício de 2007, em razão 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra. Consta, ainda, que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, § 4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, gastos com manutenção, amortização, etc.

O recorrente apresentou defesa tempestiva, às fls. 147 a 158.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 241 a 243, rebatendo os argumentos defensivos e concluíram pela manutenção integral da autuação.

Os autos foram encaminhados para julgamento da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela procedência da autuação, nos termos a seguir transcritos, *in verbis*:

*“Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas pelo estabelecimento industrial, localizados em diversos Estados da Federação, para o estabelecimento filial no Estado da Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96.*

*Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração, arguido pelo autuado, sob os argumentos de que o lançamento de ofício carece de: elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, como também de fundamentação legal. Verifico que no Processo Administrativo Fiscal foram cumpridas todas*

as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, senão vejamos:

Quanto à alegação de falta de fundamentação legal, há de se salientar que, no presente caso, no campo “Descrição dos Fatos” (fl. 2), foi consignado como infringido o art. 13, § 4º, inciso II, da Lei Complementar 87/96, o qual prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao “Custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Foi dito, ainda, que o art. 56, inciso V, alínea “b”, do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso II, que por sua vez está respaldada na Lei Complementar acima indicada. Logo, improcede tal alegação.

Inerente à citação de que o lançamento de ofício carece de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, verifica-se que, na situação presente, os autuantes, de posse de planilhas de custos fornecidas pelo autuado, fizeram a exclusão de valores que entenderam não integrar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, por item de mercadoria e por documento fiscal, os quais foram devidamente demonstrados, cujas planilhas, inclusive em mídia eletrônica, foram entregues ao autuado, conforme recibo às fls. 47, 92 e 142 dos autos.

Há de se ressaltar que, conforme dispositivos legais trazidos aos autos pelo próprio deficiente, à fl. 150, os artigos 28, § 4º, inciso II, e 41, inciso II, ambos do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o Auto de Infração far-se-á acompanhar dos demonstrativos, dos levantamentos elaborados pelo autuante e das provas necessárias à demonstração do fato argüido. Assim, também não procede tal alegação.

Inerente à alegação da existência de equívoco no cálculo do imposto, deve-se ressaltar que a alíquota de 17%, constante do lançamento de ofício, é apenas para efeito de demonstração da base de cálculo, visto que para efeito de apuração do imposto, ou seja, estorno do valor do crédito fiscal utilizado a mais que o legalmente permitido, foi aplicada a alíquota de 7% ou de 12, conforme a procedência dos produtos, como consignado no demonstrativo analítico anexado ao PAF.

No tocante ao argumento de defesa de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente da ciência da contabilidade e deve considerar o “custo de produção”, compreendido como o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível, devo salientar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para estabelecimentos filiais da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme procederam os autuantes, os quais, para apuração do valor creditado indevidamente, cotejaram, por produto, os custos unitários nos termos legais em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências: depreciação, manutenção, amortização, etc., por não se enquadarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal, apurando o valor da base de cálculo da infração, cuja diferença entre a base de cálculo da transferência consignada no documento fiscal e a levantada pela fiscalização incidiu a alíquota de 7% ou de 12%, aplicada à operação de transferência, se apurando o crédito fiscal utilizado a mais pelo contribuinte, ora autuado.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Portanto, a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo, limitada a alguns itens dos custos de produção, é taxativa ao especificar literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não cabendo interpretação mais abrangente.

*Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”*

Inconformado com a Decisão prolatada pela 1<sup>a</sup> Instância, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, a seguir sintetizado:

Preliminarmente, o recorrente arguiu a nulidade do Auto de Infração por vício de motivação e cerceamento de defesa. Entende que deve ser declarado nulo o Auto de Infração por ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa e por vício de motivação.

Segundo o recorrente, a Constituição Federal (CF) de 1988 em seu art. 5º, LV, assegurou aos litigantes em processo administrativo, o direito ao contraditório e a ampla defesa, com os meios a ela inerentes. Todavia, constata-se que “*o lançamento perpetrado pelo autuante não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração*”.

O Regulamento do Processo Administrativo do Estado da Bahia– RPAF, exige expressamente, como requisito para a lavratura do Auto de Infração, a indicação do dispositivo legal aplicado à hipótese, devendo ser declarado nulo no caso de ausência desta formalidade. Para tanto, transcreveu o art. 39 do RPAF/99. Ainda de acordo com a peça recursal, “*o cerceamento de defesa é causa de nulidade do Auto de Infração, consoante preconiza o art. 18, II, do RPAF do Estado da Bahia*”.

Assim sendo, o recorrente requereu que fosse reconhecida a nulidade da autuação, em virtude da flagrante ausência de fundamentação legal, de documentos e clareza na apresentação dos fatos, o que evidencia o equívoco cometido pela Fiscalização, além do cerceamento de defesa.

No mérito, argui que, embora a interpretação da legislação permita entendimento contrário, cumpre referir que, por não haver efetivamente circulação de mercadoria, sequer esta movimentação deveria ser tributada pelo ICMS, dado que a simples circulação de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não se configura como circulação jurídica, a qual só efetivamente existe quando ocorre transferência da propriedade da mercadoria.

Argumenta que, caso prevaleça a tese da incidência do ICMS nesta operação, a determinação da base de cálculo para incidência do ICMS foi definida como o “custo de produção da mercadoria”, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96.

Neste diapasão, segundo o recorrente o que se discutirá, doravante, é o modo como esse comando legal deve ser interpretado, de modo a evitar que haja afronta ao ordenamento jurídico. Para tal, inicia sua argumentação atentando ao conceito de “custo de produção da mercadoria”. Segundo ele, tal conceito decorre do direito privado, mais precisamente da ciência da Contabilidade, e está definido claramente na Norma de Procedimento Contábil (NPC) n.º 02 do IBRACON.

Com base no conceito contábil, enquadra-se no termo “custo de produção” tudo aquilo que for necessário à produção de determinado bem até a etapa em que estiver em condições de ser comercializado. Em relação aos bens produzidos pela própria empresa, o recorrente argumentou que “*custo de produção*” representa o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, nomeadamente depreciação e custo fixo, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível. Este posicionamento é confirmado pelo disposto na Lei n.º 4.506/64, no seu art. 46, inciso V, que prevê o acréscimo ao custo de produção o valor das quebras e perdas razoáveis e da depreciação decorrentes da fabricação, transporte e manuseio. Além do mais, o art. 146, III, da CF preceitua que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária especialmente quanto à definição da base de cálculo, cingindo-se, tão-somente, à atribuição de um parâmetro valorativo, não lhe sendo permitido, pois, ampliar ou restringir conceitos de natureza intrínseca a outros ramos do conhecimento. Nessa esteira, o art. 110 do CTN veda que a lei tributária modifique o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

Segundo reza na peça recursal, o Fisco Estadual defende a existência de um “*custo de produção*” para efeitos contábeis (direito privado) e um “*custo de produção*” para efeitos tributários. Nesses termos, entende o recorrente que se cria assim uma realidade tributária não permitida pelo artigo

110 do CTN. Nesta esteira, o recorrente asseverou não caber razão ao Fisco Estadual. O rol de elementos constitutivos do “*custo de produção*” constante no art. 13, §4º, II, da LC 87/96 não é taxativo, mas apenas exemplificativo. “*A leitura do mesmo 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*”.

A eventual irresignação do Estado da Bahia quanto à base de cálculo fixada pelo Estado de São Paulo, em respeito ao art. 110 do CTN e à classificação contábil, deverá ser levada à apreciação do CONFAZ por meio da COTEPE, ou até mesmo do Poder Judiciário, para que se manifeste sobre o tema, a fim de que seja uniformizado o entendimento de maneira a oferecer segurança ao contribuinte, o qual age de boa-fé ao se utilizar da base de cálculo em obediência à norma existente, válida e eficaz.

Pelo exposto, sustenta que se deve admitir a existência de apenas um conceito de “custo de produção”, devendo ser desconsiderada a postura do Fisco Estadual em adotar duas definições distintas, uma para fins contábeis e outra para fins tributários, o que não pode ser suportado em face do disposto no art. 110 do CTN, como referido. Nesse ínterim, deve ser reconhecida a insubsistência da infração apontada no Auto de Infração, haja vista que foi utilizado crédito fiscal em consonância com os ditames do conjunto normativo em vigor.

Argumenta que, caso não se acate a tese acima defendida, a autuação deverá ser modificada, pelo menos no que tange à aplicação da alíquota no cálculo do imposto exigido. O caso em questão refere-se à exigência do diferencial de créditos por suposto alargamento de base de cálculo, relativo à entrada de mercadoria em operação interestadual.

Cita que o art. 69 do RICMS/BA preceitua expressamente que o imposto exigido em operações como esta corresponde à diferença entre a alíquota interna, que no caso é 17% e a interestadual, que corresponde a 12% para as mercadorias procedentes dos Estados de Sergipe, Pernambuco e Paraíba e 7% em relação às mercadorias procedentes do Estado de São Paulo, conforme determina a Resolução do Senado Federal n.º 22. A Decisão de 10 grau, ora em combate, referiu que “*deve-se ressaltar que a alíquota de 17%, constante do lançamento de ofício, é apenas para efeito de demonstração da base de cálculo[...]*”.

Todavia, para o recorrente “*o sistema não pode impor alíquota distinta da aplicável ao caso, pelo que se faz premente a devida correção da mesma. O contribuinte tem o direito de ter segurança e certeza quanto à base de cálculo e alíquota aplicáveis, de acordo com a legislação em vigor, para que possa ter a certeza de que não está sendo onerado pelo Fisco*

Além disto, acrescenta que o Fisco desconsiderou que o recorrente faz jus pelo menos ao creditamento referente à base de cálculo que o Estado da Bahia entende como devida. Por conseguinte, caso não se cancele a infração em razão do recorrente não ter utilizado a base de cálculo correta para saldar o imposto, a autuação deverá ser reduzida da alíquota utilizada de 17% para 7% no tocante às mercadorias que se originaram em São Paulo e para 12% em relação às mercadorias que tiveram sua origem nos Estados da Paraíba, Pernambuco e Sergipe.

Quanto à multa aplicada de 60%, arguiu que, por cautela e dever de prudente patrocínio, “*na remota e absurda hipótese de manutenção do lançamento fiscal ora impugnado*”, a multa aplicada é abusiva, em flagrante afronta o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. A sua aplicação feriu o próprio Estado Democrático de Direito, contido no art. 1º da CF/88. E citou entendimentos de Tribunais superiores acerca da matéria em apreço.

Em conclusão da sua peça recursal, o sujeito passivo pugna para seja conhecido e provido na sua totalidade o Recurso Voluntário, ora interpuesto.

O presente PAF foi encaminhado à PGE/PROFIS, que exarou o seguinte Parecer opinativo, a seguir sintetizado:

De acordo com a ilustre procuradora Dra. Maria José Coelho Sento Sé, a preliminar de nulidade carece de base legal, haja vista que tanto a infração quanto o lançamento estão claros, tipificados corretamente e com amparo na legislação tributária estadual houve saciedade. O fato imponível define com precisão os elementos essenciais da relação jurídico-tributária.

A fixação da base de cálculo e da alíquota foi feita de forma precisa e transparente com fundamento no dispositivo de Lei. No que se refere à multa aplicada, a mesma está prevista na Lei nº 7.014/96.

Quanto à questão relativa ao “custo de produção”, a tese esposada pelo recorrente carece de respaldo legal, já que a base de cálculo corresponderá aos termos postos na LC 87/96, instrumento legislativo eleito pelo Texto Maior para delimitar os contornos da base de cálculo.

Segundo a i. procuradora, de acordo com o art. 13, parágrafo 4º, inciso II da LC 87/96 e do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo está restrita à soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Segundo apurou-se na documentação acostada aos autos, o recorrente incluiu, indevidamente, valores das transferências relativas à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, para efeito de formação da base de cálculo.

Por conta do quanto analisado, a nobre PGE/PROFIS, opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Compulsando os autos, verifico não assistir razão ao recorrente, haja vista que a infração e o procedimento fiscal estão devidamente respaldados no RPAF, e tampouco houve cerceamento de defesa e do direito ao contraditório como requer o recorrente. Nesta esteira, me alinho com a Decisão da 4ª JJF afastando a preliminar de nulidade arguida na peça recursal.

No mérito, constato que se trata de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, cujo entendimento já foi exarado em votos anteriores de minha lavra. Todavia, como na questão em foco houve uma apropriação de créditos tributários por parte do recorrente, este entendimento restou prejudicado por motivos óbvios.

Neste diapasão, só me resta analisar se as alegações do recorrente trazidas na peça recursal têm o devido amparo legal.

Entendo que a alegação de que a base de cálculo do lançamento está incorreta, não merece prosperar, já que a tese recorrente da existência de equívoco no cálculo do imposto não se configura. É mister assinalar que a alíquota de 17% utilizada no lançamento de ofício, teve efeito tão-somente de demonstração da base de cálculo, já que, conforme se constata nos autos, para fins de apuração do ICMS do estorno do valor do crédito fiscal utilizado a mais que o legalmente permitido, aplicou-se a alíquota de 7% ou de 12, de acordo com a real procedência dos produtos.

No que tange à questão arguida pelo recorrente de que deve se considerar o “*custo de produção*”, entendido como o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris, como energia, depreciação, excluindo-se apenas os gastos cuja ocorrência seja imprevisível, devo afirmar, admitindo-se a hipótese da incidência do ICMS ao caso em tela, que deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Por conseguinte é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações em foco, já que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da CF/88. Ressalte-se que o

disposto no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não cabe qualquer outro tipo de custo além dos elencados. Assim sendo, entendo, por este viés, que as despesas com manutenção, depreciação, amortização, etc., têm que ser expurgadas no que se refere a formação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, como se procedeu na autuação.

No que se refere à contestação ao percentual da multa aplicada, a mesma está amparada na Lei nº 7.014/96, estando, pois, paliçada corretamente, inexistindo a abusividade suscitada pelo recorrente. Quanto à alegação de inconstitucionalidade por ferir o princípio da razoabilidade e proporcionalidade não cabe a este CONSEF se manifestar sobre tal matéria.

Por tudo quanto exposto e analisado, afasto a arguição de nulidade e, acompanhando a Decisão de 1º grau, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara e Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 206973.0002/10-0, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$79.636,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de maio de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS