

A. I. Nº - 206891.0005/07-9
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA
BRITO e JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 17.09.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0268-04/08

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 tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/12/07, para exigir ICMS no valor de R\$307.786,11, 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. 56 a 76), contestando a autuação, conforme fatos que passou a expor.

Inicialmente afirma que a maior parte dos fatos geradores que embasam o presente Auto de Infração, que se refere ao período de janeiro a novembro/02, foi alcançada pelo instituto da decadência prevista no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 63, tendo em vista que já se passaram mais de cinco anos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/02.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Ruy Barbosa Nogueira para reforçar o seu posicionamento de que na modalidade de auto-lançamento o contribuinte apura a base de cálculo, aplica a alíquota e faz o recolhimento do débito tributário sem prévio exame do órgão da Administração Pública, sujeitando-se ao lançamento por homologação, cujo prazo de decadência é de cinco anos nos termos do art. 150, § 4º do CTN, não podendo ser alegado a aplicação do art. 173, I do RICMS/BA.

Menciona o relatório do RE101-122277 (fl. 61), cujo Relator foi o ministro José Henrique Longo e afirma que pouco importa se há ou não recolhimento prévio do imposto para que seja aplicado o prazo decadencial nos termos do art. 150, § 4º do CTN, não podendo ser impulsionado pelo Fisco por prazo indeterminado.

Cita parte de texto de autoria do professor Bernardo Ribeiro de Moraes (fl. 63), decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes contida nos Acórdãos 203-08312, 108-06794 e do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) contidas no REsp 702.806/RS e REsp 470.219/SP, nos quais foram decididos pela decadência do crédito tributário com aplicação do disposto no art. 150, § 4º do CTN. Requer que os créditos compreendidos entre janeiro a novembro/02, sejam declarados não exigíveis, em vista da ocorrência da decadência.

No mérito, transcreve a infração (fl. 67) e diz que o entendimento da fiscalização é equivocado, haja vista que a Lei Complementar 87/96 (LC) prevê no art. 13, §4º, II que 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.

Afirma que o mencionado artigo constitui um campo fértil para interpretação de uma regra jurídica, lembrando que o legislador nem sempre é um jurista e utiliza linguagem comum para expressar o direito legislado, dando espaço a ambigüidades e interpretações conflitantes. Transcreve trecho publicado de autoria do professor Paulo de Barros Carvalho, para demonstrar a necessidade de uma interpretação do texto legal, visto que ao prescrever que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o custo da mercadoria produzida, “o dispositivo apenas elencou exemplificativamente alguns elementos que poderiam compor esse custo”.

Argumenta que do ponto de vista da Ciência Contábil, os elementos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96 são apenas alguns dos elementos que compõem o custo de produção, de modo que precisa ser interpretado em consonância com seu fundamento contábil. Ressalta que o art. 13, §1º do Decreto-Lei 1.598/77 (transcrito à fl. 69) dispõe que o custo de produção engloba custo de aquisição de matérias-primas, bens e serviços aplicados, custo de locação, manutenção, reparo, encargos de depreciação dos bens e custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão, manutenção e guarda das instalações de produção, encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Salienta que de acordo com o art. 46 da Lei nº 6.404/76, integram o custo de produção “as quebras e perdas razoáveis ocorridas na fabricação, no transporte e no manuseio”, bem como a depreciação por quem suportar o encargo econômico de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso dos bens.

Afirma que procedeu de acordo com os critérios estabelecidos na mencionado Decreto e Lei, e no caso específico, orientando-se pela Decisão Normativa do Centro de Administração Tributária (CAT) 05/2005, utilizando metodologia própria para apuração do seu custo industrial e não de forma restritiva aos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, como pretendem o Fisco baiano.

Reproduz texto de autoria do professor Eliseu Martins, para demonstrar a dificuldade de distinção dos elementos que compõem o custo de produção, mas que pode ser sintetizado que “são todos aqueles necessários para que o produto esteja pronto para a venda”, que entende ser a conceituada na Decisão CAT 05/2005 indicando que cabe ao próprio contribuinte apurar o custo da mercadoria produzida, objetivando para definir como base de cálculo nas transferências interestaduais, cabendo ao fisco verificar a sua correção.

Alega que agiu de boa-fé, e que se destacasse o ICMS com base na orientação contida na Decisão CAT e creditasse no destino um valor a menos com base nos elementos indicados de forma incompleta na LC 87/96, implicaria em perdas financeiras, além de contrariar o princípio da não-cumulatividade (art. 155, §2º, I da CF 88) que prevê a compensação no que for devido do montante do imposto cobrado nas operações anteriores.

Cita parte de texto de autoria do professor Sacha Calmon Navarro Coelho acerca da não cumulatividade e conclui que somente a compensação total dos impostos pagos na aquisição de insumos, produtos intermediários e ativos fixos, possibilita a não-cumulação, a competitividade nos preços e a desoneração total do produtor ou comerciante.

Realça que agiu de boa-fé, pautou-se pelos princípios constitucionais e práticas fiscais e comerciais vigentes no ordenamento pátrio, em sintonia com o melhor Direito.

Ressalta que ainda que não se acate a argumentação exposta, deve ser retificada a infração em função da existência de erro material, visto que no momento da aplicação da alíquota para cálculo do imposto exigido, deveria ser aplicada alíquota de 7% prevista para as operações

interestaduais e não de 17% como foi aplicado na autuação, que entende resultar em “valor muito maior do que aquele que tomou de crédito!”.

Conclui dizendo que face aos argumentos apresentados: operou-se a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/02; adotou a base de cálculo na forma prevista na LC 87/96 e nas práticas contábeis, nas transferências realizadas para estabelecimentos localizados no Estado da Bahia e por fim, que foi aplicada alíquota de 17%, ao invés de 7% ou 12% prevista para operações interestaduais.

Requer a improcedência da autuação, protesta por todos os tipos de provas admitidas em direito, em especial a juntada de documentos.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 123 a 152), com relação à preliminar de decadência, afirmam que está pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN.

Citam publicação contida em endereço eletrônico (Jusnavigandi – www.jus.com.br), no qual entendem que a atividade, praticada pelo contribuinte, de apurar e pagar o tributo devido, não constitui, definitivamente, lançamento e sim a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco, podendo quitar, pagar uma parte ou não pagar nada. Ressaltam que na primeira hipótese, extingue-se o direito subjetivo do fisco de realizar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído, mas se não ocorreu pagamento ou ocorreu pagamento a menos, não há do que se falar em decadência, cabendo o lançamento de ofício, transcreve parte de texto publicada pelo professor Luciano Amaro para reforçar o seu posicionamento.

Ressaltam que o prazo para que a Fazenda Pública expressamente faça a homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário, caso a lei não tenha fixado outro prazo, ao teor do artigo 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme exemplo elaborado por eles.

Com relação à preliminar de que houve erro na aplicação da alíquota, rebatem dizendo que não tem o menor sentido, pois foi utilizado como parâmetro para o estorno o crédito do ICMS que foi tomado e registrado no livro de apuração do imposto, utilizando a alíquota da unidade de origem - SERGIPE - (12%), conforme demonstrativos às fls. 08 a 27, onde consta no rodapé o esclarecimento de que foi incluído o valor do ICMS, á alíquota de origem, a exemplo do demonstrado à fl. 130.

Ressaltam que todos os demonstrativos foram fornecidos ao impugnante, de acordo com o recibo passado à fl. 27 e que a alíquota apontada no demonstrativo à fl. 05, trata de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer o cálculo do imposto, pois não prevê outra alíquota senão a de 17%.

No mérito, ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Ressaltam que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, tanto em meio físico (fls. 08 a 27) quanto em meio eletrônico (fls. 07 c/c 34/47) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código de produto. Após entendimento com o responsável pelo setor de custos, informam que tendo remanescido dúvidas com relação à rubrica “DIF” (Despesas Indiretas de Fabricação), deixaram de fazer esse expurgo dos valores correspondentes.

Afirmam que expurgaram os valores relativos à DEPRECIAÇÃO e CUSTOS FIXOS (manutenção, aluguéis, etc.), por não ser parte integrante nem de MATERIA-PRIMA; nem de MÃO-DE-OBRA; nem de MATERIAL-SECUNDÁRIO; tampouco de ACONDICIONAMENTO, de acordo com o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, incluindo o valor correto do ICMS com a alíquota correspondente à Unidade da Federação de origem, tudo conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO –

CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, (fls. 07 a 27 c/c 34/37), cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado.

Transcrevem o art. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação a lei complementar para fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS.

Ressaltam que a LC 87/96, em seu art. 13, §4º, II, 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”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96.

Transcrevem (fls. 132 a 133) decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem às fls. 124 e 125 decisões do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 0210-11/04 e CJF 0340-11/06.

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

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

Transcreve parte de texto publicado em artigo (jus2.uol.com.br), no qual aborda-se que a legislação do Estado de Minas Gerais criou uma definição própria para mão-de-obra “tecnológica”, incrementando a base de cálculo ao arremio do art. 13, §4º, II da LC 87/96. Invoca observações do Ministro Luiz Gallotti na decisão do REsp 71.758/RJ, acentuando que não se pode modificar as definições contidas nas leis.

Relativamente à alegação defensiva de que seguiu a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo, ressaltam que a decisão CAT é um ato normativo que se enquadra como norma complementar (art. 100 do CTN), não podendo inovar o que está na lei ou no regulamento. Nesta situação alegam que a LC 87/96 determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação. Ressaltam que a LC estabelece regras em consonância com o que está prescrito expressamente na Constituição Federal art. 155, §2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, ato contínuo, e art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à dotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), conforme transcrito à fl. 137, a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro,

Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (fls. 138 a 139) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 140 a 143, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõem o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não cabe a legislação estadual interpretar de outra forma.

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

Por fim, afirmam que tendo demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF e, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado (janeiro a novembro de 2002), por entender que extrapolou o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 17/12/07 e o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

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 administrativo, 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.

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 aplicam quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/02 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/08.

Na assentada do julgamento o patrono do autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob argumento de falta de motivação, por não ter os autuantes indicado “qual seria a origem da suposta infração”. Verifico que constam nos autos que a empresa foi intimada para apresentar as planilhas de custo de produção, tendo os autuantes de posse da planilha que lhes foi entregue, expurgado valores de custos que a fiscalização entendeu não integrar a base de cálculo nas

operações de transferências interestaduais destinadas ao estabelecimento autuado, tendo exigido o componente correspondente de crédito como valor utilizado de forma indevida. O impugnante compreendeu do que foi acusado, tanto que se defendeu apresentando argumentos de que na forma que interpreta a legislação do ICMS (regra contida em Lei Complementar), entendeu que agiu corretamente, fato que será apreciado quando do mérito. Dessa forma, rejeito a nulidade pretendida, visto que a motivação da autuação ficou patente e não houve cerceamento do direito de defesa do autuado.

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 e também, de erro na aplicação da alíquota.

O autuado questionou que a redação do art. 13, § 4º, II da LC 87/96 pode dar margem para ambigüidades e interpretações conflitantes, em relação às operações de transferências interestaduais, de que devem ser acrescidas outras rubricas de elementos de custo de produção, a exemplo da Decisão Normativa CAT-5/2005 (DN CAT), na qual a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo em que manifestou o entendimento de que o mencionado dispositivo “não deve ser interpretado como a discriminação taxativa dos itens que integram o custo da mercadoria produzida [custo de produção industrial]... 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”. Esclareceu que seguiu a orientação da mencionada DN.

Os autuantes contestaram os argumentos defensivos afirmando que em conforme disposto na hierarquia das leis, 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 que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Esclareceram que expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação e custos fixos (manutenção, aluguéis, etc.).

Indicaram na informação fiscal, diversas decisões proferidas por Tribunais Administrativos (Conselhos) e de Tribunais Superiores (STJ), inclusive proferidas por este CONSEF, para reforçar o seu posicionamento na base de que nas operações em comento, a base de cálculo deve ficar adstrita à prevista literalmente na 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 236 páginas, contido no CD à fl. 7, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 08 a 27) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) No mencionado demonstrativo, foram relacionadas as notas fiscais emitidas pelos estabelecimentos industriais localizados nos Estados de SERGIPE, RIO DE JANEIRO, PERNAMBUCO, SÃO PAULO e PARAIBA, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular, localizado no Estado da Bahia;
- 3) Acostaram às fls. 34/47, folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, a título exemplificativo da gravada em CD;

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 defensivo de que nas transferências interestaduais seguiu a orientação contida na DN CAT 05/2005 do Estado de São Paulo não pode ser acatada, em primeiro lugar por se tratar de norma complementar (art. 100 do CTN), bem como o presente lançamento engloba operações de transferência de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa, não só do Estado de São Paulo, mas também, de estabelecimentos industriais localizados nos Estados do Rio de Janeiro, Paraíba e Sergipe, sob as quais deve ser aplicada à regra contida no art. 13, § 4º da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei).

Ainda, com relação aos argumentos defensivos de que a constituição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais obedece ao disposto na Lei das Sociedades Anônimas, no Dec. 1.598/77 e das práticas contábeis, entendo que é correta a interpretação manifestada na DN CAT-5/2005, do ponto de vista da Ciência Contábil, 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 são tão significantes, que a Lei nº 11.638/2007 que alterou a Lei nº 6.404/67 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 deveriam 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 a mencionada DN CAT-05, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, da LC 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 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 importaria em insegurança jurídica significativa.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), 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.

Quanto à alegação defensiva de que agiu em conformidade com a DN CAT 05/2005 e que uma vez tendo se debitado do valor das saídas do estabelecimento remetente localizado em outro estado e se creditado em valor menor que o débito original, implicaria em quebra do princípio da não cumulatividade, além de lhe causar perdas financeiras, não pode ser acolhida, visto que, conforme anteriormente apreciado, há regra específica determinada pela LC 87/96, limitando a base de cálculo ao 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 conseqüentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei. Neste caso, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na LC, respaldada na Constituição Federal, o autuado assumiu o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário ora exigido, bem como de suportar o ônus financeiro.

Na assentada do julgamento, o patrono do autuado invocou a impossibilidade da cobrança de multas e juros sobre o crédito tributário ora exigido, sob o argumento de que agiu em conformidade com norma expedida pela administração tributária, nos termos do art. 100, Parágrafo Único do Código Tributário Nacional (CTN).

Na situação presente, os valores exigidos decorrem de operações de transferências de mercadorias de diversas unidades da Federação, entre elas de estabelecimento localizado no

Estado de São Paulo. A exigência fiscal fundamenta-se na regra estabelecida no art. 13, §4º, II da LC 87/96, regra esta contida no art. 17, §7º, II da Lei estadual 7.014/96 e regulamentada pelo art. 56, V, “b” do RICMS/BA. Conforme acima apreciado houve descumprimento dos citados dispositivos legais, por parte do estabelecimento localizado no Estado da Bahia, pelo fato de ter utilizado crédito fiscal a mais que o permitido na legislação do ICMS do Estado da Bahia, com respaldo na LC 87/96. Entendo que só se aplicaria o disposto no art. 100, § Único do CTN (exclusão de penalidade, juros de mora e atualização monetária), se o estabelecimento autuado tivesse cumprido normas complementares emanadas pela administração pública do Estado da Bahia. Como o autuado alegou que seguiu a orientação contida na DN 05/2005 e na apreciação do mérito desta questão, manifesto entendimento que o procedimento adotado pelo autuado contraria regra estabelecida na LC 87/96 e legislação do Estado da Bahia, não cabe a aplicação do disposto no citado dispositivo e diploma legal.

Com relação à alegação defensiva de que foi aplicada de foram incorreta a 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 ressaltado pelos autuantes na informação fiscal, no demonstrativo consolidado de estorno de crédito às fls. 08 e 09, relativo ao mês de janeiro/02, foi apurado valor de R\$186,49, com a utilização da alíquota de 12%, referente a operações de transferências do Estado de Sergipe consignado na nota fiscal 10230 e da mesma forma, foi apurado estorno de R\$193,31 relativo à nota fiscal 574422, com alíquota de 7% de transferência de estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, totalizando valor do estorno no mês de janeiro/02 de R\$35.010,89;
- 2) No Auto de Infração (fl. 3) foi grafado para o mês de janeiro o valor de R\$35.010,89, 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, 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% e sim, uma compatibilização dos valores dos créditos fiscais apurados e utilizados indevidamente com a indicação da alíquota de 17%.

Constato ainda, que conforme explicitado pelos autuantes na informação fiscal, o levantamento fiscal constante das fls. 8 a 27, que serviu de base para a lavratura deste Auto de Infração sob o título “ESTORNO ICMS”, foi fornecido ao autuado tanto impresso como em meio magnético. Logo, pelo confronto da planilha elaborada pela fiscalização com o demonstrativo de débito pode-se comprovar que o valor exigido foi apurado corretamente e tendo sido entregue ao impugnante, o mesmo tomou conhecimento, não havendo cerceamento ao seu direito de defesa.

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, §4º, 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 em Lei, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0005/07-9**, lavrado contra a **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado para

efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$307.786,11**, 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, 05 de setembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR