

A. I. Nº - 206891.0010/08-0
AUTUADO - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 02.10.08

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0286-04/08

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 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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/04/08, 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), inicialmente esclarece que sendo contribuinte do ICMS, foi autuado apesar da lisura dos seus procedimentos fiscais, passando a contestar a autuação, conforme fatos que passou a expor.

Inicialmente afirma que a maior parte dos fatos geradores que embasam o presente Auto de Infração, referente ao período de janeiro a dezembro/03, foi alcançada pelo instituto da decadência prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), que transcreveu à fl. 150, tendo em vista que já se passaram mais de cinco anos em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril/03.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Ruy Barbosa Nogueira para reforçar o seu posicionamento de que a 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 decadência é de cinco anos nos termos do art. 150, § 4º do CTN, não podendo ser alegado a aplicação do art. 173, I do CTN.

Cita parte de texto de autoria do professor Bernardo Ribeiro de Moraes (fl. 160), decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes contidas nos Acórdãos 101-92.504; 103.12.195; RE 116.508 e do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) contidas no REsp 101.407-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 abril/03 sejam declarados não exigíveis, em vista da ocorrência da decadência.

No mérito, transcreve a infração (fl. 164) 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.

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.

Afirma que procedeu de acordo com os critérios estabelecidos na Decisão Normativa (DN) 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 compõe 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.

Transcreve os artigos 93, II e 97, VIII do RICMS/BA, que versa sobre fixação de base de cálculo em limite superior ao estabelecido em lei complementar e de vedação de crédito, dizendo que “ao estabelecer normas para a cobrança do diferencial de alíquotas, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia estaria inovando, ao contrário do que acontece com a DN CAT 05/2005, que apenas elucida uma obscuridade”. Ressalta que a LC 87/96 não contempla cobrança de diferencial de alíquota e sim define fato gerador e base de cálculo (art. 146, III, “a” da CF 88), e não pode o legislador estadual exigir o referido diferencial.

Ressalta que ainda que não se aceite 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 da diferença de alíquota, deveria ser aplicada alíquota de 7% prevista para as operações interestaduais e 17% na operação interna, o que resulta em diferencial de alíquota de 10% e não de 17% como foi aplicado na autuação.

Conclui dizendo que face aos argumentos apresentados:

- Operou-se a decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril/03;
- Adotou a base de cálculo na forma prevista na DN CAT 05/2005, nas transferências realizadas para estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, no período de maio a dezembro/03;
- Caso se entenda que no período de janeiro a abril/03, não tenha sido atingido pela decadência, deve ser anulada a penalidade aplicada, “uma vez que também para esse período não se poderia ter exigido conduta diversa da adotada pelo Impugnante”;
- Foi aplicada alíquota de 17%, ao invés de 7% ou 12% previstas 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. 202 a 237), inicialmente esclarecem que foram designados para realizar auditoria no sentido de verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, “i”, c/c o art. 146, III, “a”, ambos da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar (LC) 87/96 que 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”.

Entendem que de acordo com os citados dispositivos a base de cálculo do ICMS, nesta situação é determinada pela LC nº 87/96 e suas alterações, cujo teor é reproduzido no art. 56, V, “b”, do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II Lei nº 7.014/96. Manifestam que é 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, e consequentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Transcrevem às fls. 198 a 200 decisões do Superior Tribunal de Justiça (RE 79452/RS), Tribunais Regionais/Rio Grande do Sul e Decisões do CONSEF/Bahia contidas nos Acórdãos CJF 0210-11-04 para reforçar o seu entendimento de que a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13 § 4º, II da LC 87/96, é o somatório do custo da matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra.

Esclarecem que na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento enquanto a empresa transferiu a mercadoria pelo custo de produção, conforme planilha apresentada pela própria empresa (fls. 70/76), onde consta a discriminação por código de produto e informado que a rubrica CUSTOS FIXOS na sua quase totalidade refere-se à DEPRECIAÇÃO, MANUTENÇÃO, não contemplada no disposto do art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Destacam que para efeito de determinação da base de cálculo, expurgaram os valores relativos à DEPRECIAÇÃO, CUSTOS FIXOS (manutenção, aluguéis, etc.), DIF (Combustíveis, lubrificantes, gás, energia elétrica e a vapor, lançamento de redes, etc) e QUEBRA apurando no demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA (fls. 13 a 26 e 130/140), o valor correto da base de cálculo, aplicado a alíquota prevista para as operações interestaduais, o que resultou no montante que deveria ser utilizado como crédito no estabelecimento de destino (autuado). Confrontado com o valor creditado, exigiu ICMS a título de crédito indevido da diferença.

Salienta ainda que, com relação ao frete, que a cláusula CIF é despesa operacional e não custo, não sendo aplicável às transferências quando da formação da base de cálculo (LC 87/96).

Em relação à defesa, registra que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente PAF.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam está por demais pacificados, 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 art. 173, I do CTN. E por outro lado a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia-COTEB) prevê no art. 107-A, I que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Argumenta que o art. 150, §4º do CTN prevê situação em que a lei não fixe prazo para homologação e como o COTEB fixa prazo (art. 107-A), equipara-se ao prazo fixado no art. 173, I do CTN. Cita texto publicado em www.jus.com.br; texto de autoria do professor Luciano Amaro e modelo exemplificativo (fls. 207/210) para reforçar seu posicionamento.

Relativo à nulidade suscitada do Auto de Infração sob argumento de erro na alíquota, afirmam que não tem sentido, visto que conforme demonstrativo às fls. 12 a 26, foi indicado na nota de rodapé, que foi utilizado como parâmetro do estorno de crédito do ICMS, a alíquota da unidade de origem (Sergipe – 12%; São Paulo – 7%) indicando na nota de rodapé “Estorno ICMS = Diferença entre as bases de cálculo da Nota Fiscal e a Base de Cálculo prevista na LC 87/96 multiplicada pela respectiva alíquota de origem”.

Expôs alguns exemplos à fl. 204, afirmado que o valor do débito apurado na infração é o mesmo que consta no demonstrativo denominado “Estorno ICMS” e que o demonstrativo à fl. 8 trata-se de um ajuste ao programa interno da SEFAZ para fazer frente ao cálculo do imposto, visto que o mesmo prevê alíquota de 17%.

No mérito, quanto à alegação defensiva de que utilizara os critérios previstos na DN CAT 05/2005, salienta que o autuado deve “obedecer”, em primeiro lugar, ao que está prescrito expressamente na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS, demonstrando que por força destes institutos, a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC 87/96 e suas alterações.

Contrapondo a citação feita pelo impugnante do entendimento da SEFAZ/São Paulo contido na DN CAT-5, transcrevem parte de texto de autoria dos professores Márcio Freitas e Alexandre Freitas (publicado em jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10263 – fl. 204) bem como decisão do RE 419.619/DF, que acatou a tese da hierarquia das leis, entendendo como imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária. Salienta que a Lei Estadual não pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96 sobre composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outros Estados.

Transcrevem à fl. 208 Port. 607/2006 e Dec. 6.008/2006, que definem redução da alíquota do imposto de importação e da tributação do IPI das mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, das matérias-primas, materiais secundários, produtos intermediários, de embalagem e mão-de-obra empregada no processo produtivo, para reforçar seu posicionamento de que estas normas indicam elementos de custos idênticos aos indicados no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Em relação à interpretação das normas de Direito, menciona doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, para fundamentar o seu entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional não possa alterar os conceitos e institutos de direito privado com o fito de expandir sua competência tributária prevista no texto constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação.

Em seguida, discorrem sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos da Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, definindo os quatro elementos listados na LC 87/96 (Materiais, material secundário; Mão-de-obra; Custos indiretos de fabricação); Conceitos de Custo de Produção (portaldeauditoria@portaldeauditoria.com.br), de autoria do professor Paulo H. Teixeira; Conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião e Rodrigo Guerra Leone); Conceitos idênticos descritos no livro de Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

Transcrevem a Súmula nº 12 do Conselho de Contribuintes, para reforçar seu entendimento de que a energia elétrica não integra a base de cálculo das transferências, com o seguinte teor:

Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº 9.363, de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadando nos conceitos de matéria prima ou produto intermediário.

Transcrevem às fls. 223 a 237, diversas decisões do Supremo Tribunal Federal que negaram provimento de agravo regimental de que a lista de Serviços contida na Lei Complementar 56/1987

é taxativa ou limitativa e não exemplificativa, bem como decisão contida no Resp 240186/2000, cujo Relator foi o ministro Ilmar Galvão, no qual foi decidido que a LC 65/91 não delegou ao CONFAZ competências normativas e tão somente relacionar os produtos compreendidos na definição como semi-elaborados sujeitos ao ICMS quando destinados ao exterior.

Da mesma forma, as ementas dos Acórdãos CJF 0210-11/04 e CJF 0340-11/06 e decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul do processo 700002778157, nos quais foram decididos que nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, a base de cálculo utilizada deve ser: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme definido na LC 87/96.

Concluem afirmando que como demonstrado e comprovado o acerto do presente PAF e, solicitam que julguem pela procedência total do Auto de Infração.

VOTO

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 restringe-se 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 eqüidade, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/08-0**, lavrado contra **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV**, devendo ser intimado o autuado 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR