

**A. I. N°** - 2330440001/10-4  
**AUTUADO** - COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMBEV  
**AUTUANTE** - IVANA MARIA MELO BARBOSA e GILBERTO MOREIRA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - IFEP/INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 13.05.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0100-02/10

**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, cujo remetente seja industrial, 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 acolhida as arguições de inaplicabilidade da multa, incorreções na aplicação da alíquota, bem como não foram acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 05/01/2010, para exigir ICMS no valor de R\$150.956,66, 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, às fls. 173 a 189, preliminarmente, alega nulidade, visto que o auto de infração deve apresentar-se revestido dos fundamentos legais da respectiva lavratura, descrevendo a hipótese de incidência tributária e discriminando os tributos e multas devidas, mediante a explicitação das alíquotas aplicáveis e da base de cálculo utilizada. Deverá, ainda, conter descrições básicas dos fatos e documentação que embasa a fiscalização capaz de esclarecer ao contribuinte informações necessárias para o exercício do direito à defesa. Entende que, somente agindo assim a fiscalização atende aos princípios anteriormente ressaltados, viabilizando o exercício do direito à ampla defesa com, repita-se, os recursos a ela inerentes.

Preleciona sobre os princípios da legalidade estrita e da tipicidade e afirma que o auto de infração em epígrafe se fundamenta exclusivamente em artigos do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, não mencionando um único dispositivo de lei sequer acerca da matéria.

Considera inaceitável esta conduta por parte da Administração Tributária, pois imputa ao contribuinte um fato sem a correspondente fundamentação legal, amparando suas alegações nas lições de Leandro Paulsen e René Bergmann Ávila.

Assim, considera nulo o auto de infração em epígrafe, haja vista que não indica, em sua fundamentação, os dispositivos legais supostamente infringidos, por ofensa à Constituição CF, em seu art. 150, inciso I e ao princípio da motivação dos atos administrativos (art. 2º c/c art. 50 da Lei nº 9.784/99).

Reproduz o art. 39 do RPAF/BA, complementando que, se não há exigência do tributo, não há, por corolário lógico, de se cogitar de

a alusão ao artigo de lei que veicula a norma punitiva apenas confirma a imprescindibilidade de indicação também dos dispositivos legais introdutórios da norma principal.

Considera verificar, de maneira satisfatória, o montante da base de cálculo que supostamente extrapolou o limite legal, quais são efetivamente os componentes do custo de produção, como se compõe esse montante, a quais transações, especificamente, o crédito glosado se relaciona.

A partir da leitura do art. 18, inciso IV, alínea “a” e do art. 39, incisos III e IV, ambos do RPAF do Estado da Bahia, verifica ser hipótese de nulidade do auto de infração a falta de elementos, tampouco se alegue que outros documentos anexados ao auto de infração foram capazes de suprir a referida nulidade, uma vez que os dispositivos acima citados são bastante claros ao prever que os elementos de acusação deverão fazer parte do próprio auto de infração e não de documentos anexos.

Aponta o artigos 28, § 4º, inciso II e 41, inciso II, ambos do RPAF, para alinhar neles disposto, acrescentando que, ao deixar o Autuante de apresentar elementos probantes de sua acusação fiscal, resta comprometido o crédito tributário alegado quanto à sua certeza e liquidez.

Utilizando-se do princípio da eventualidade, passa a contestar o mérito da questão em lide, esclarecendo que o caso em análise diz respeito à transferência de mercadorias dos estabelecimentos da empresa situados nos Estados de São Paulo, Sergipe, Pernambuco e Paraíba para o estabelecimento localizado no Estado da Bahia, (conclusão que apenas pode ser deduzida através da análise do Demonstrativo do Estorno do Crédito, anexo à autuação, pois o auto de infração não menciona a origem dos produtos).

Aduz que a Autoridade Fiscal entendeu que a Autuada “utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”.

Sustenta, inicialmente, não haver efetivamente circulação de mercadoria, sequer esta movimentação deveria ser tributada pelo ICMS, vez que a simples movimentação de mercadorias entre setores do mesmo titular não se configura como circulação jurídica, a qual só existe quando ocorre transferência da propriedade da mercadoria. Contudo, o Legislador, preocupado com a manutenção da divisão de arrecadação entre os Estados de origem e destino, de forma excepcional, tributou a referida operação, a qual passou a ter como base de cálculo o “custo de produção da mercadoria”, de acordo com a Lei Complementar 87/96.

Reproduz o disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96, para deduzir que, da leitura do dispositivo, verifica-se que se aplica à presente situação o inciso II, já que se trata apenas de transferência de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, situado em Estados diferentes, na qual há a simples movimentação física das mercadorias, entre setores do mesmo titular, sem existir lucro nesta atividade.

Argumenta que deve-se atentar ao fato de que o conceito de custo de mercadoria é decorrente do direito privado, mais precisamente da ciência da Contabilidade, e está definido claramente na Norma de Procedimento Contábil (NPC) n.º 02 do IBRACON:

*“Item 8: Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que façam parte do objeto social da entidade, ou realizados de qualquer outra forma.*

*Item 11: O conceito de custo, conforme aplicado a estoques produzidos na entidade é entendido como sendo o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc.), exceto a ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade*

*produção. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.*

*De acordo com o 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. Destarte, em relação aos bens produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” 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.*

*Confirma essa posição o disposto na Lei nº 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.*

*Nesse sentido, tem-se também as lições do Professor Eliseu Martins, em sua obra Contabilidade de Custos, Ed Atlas, 1996:*

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

...

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

Conclui que é impossível para a contabilidade, diante da diversidade de atividades industriais, estabelecer uma metodologia para a apuração do custo de produção que se encaixe a todo universo de contribuintes. Posto isto, entende que não se pode simplesmente somar os custos de matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e acondicionamento entendidos como únicos relacionados à produção. Necessário se faz verificar em cada caso o conceito que deverá ser preenchido casuisticamente, até porque, como visto, cada atividade industrial possui suas peculiaridades. Caberá, portanto, ao contribuinte apurar estes custos e à fiscalização verificar a sua correção, o que não fez o Autuante. Ademais, o artigo 146, III, da CF preceitua que cabe a 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. Por isto mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. E é assim por uma razão lógica: o direito tributário é um direito de sobreposição que se vale de conceitos já existentes para definir e regulamentar os tributos que incidem sobre as atividades econômicas já regidas pelo direito privado.

Entende que, por tudo isso, é que se deve compreender que os componentes do custo de produção presentes no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96 são meramente exemplificativos. Para delimitar a base de cálculo do ICMS, impõe-se que prevaleça c

efetivo, ou seja, tudo o que contribui para a formação do saldo da conta-contábil, sob pena de afronta ao princípio da capacidade contributiva e da verdade material.

Consigna que, sob outro ângulo, importa pontuar que, ao considerar o referido inciso como taxativo, logicamente, estar-se-á concluindo pela contradição de duas regras jurídicas, quais sejam, o art. 110 do CTN e o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o que por óbvio não é aceitável.

Apresenta Decisão Normativa CAT nº 05/05, de São Paulo, com o seu entendimento do que deve se incluir no custo de produção, ou seja, da mercadoria produzida.

Aduz que, ao contabilizar as entradas das mercadorias provenientes dos estabelecimentos referidos, já mencionados, o estabelecimento da Autuada efetua lançamento a débito em sua conta de estoques com valor exatamente igual ao montante registrado nos estabelecimentos de origem na conta “custo de produção”. Afirma que, diante disso, nas transferências interestaduais efetuadas pela Autuada entre seus estabelecimentos, a quantidade de riqueza colocada em circulação corresponde ao custo de produção contábil das mercadorias transferidas.

Concluindo que, em momento algum tentou burlar a lei, apenas seguiu o quanto preceituado pela Decisão Normativa CAT nº 05/05 do Estado de São Paulo.

Sustenta que o Estado da Bahia que está indevidamente tentando se beneficiar de um crédito indevido, com o devido respeito, no momento do pagamento de diferencial de alíquota: a base de cálculo utilizada para o creditamento é a mesma utilizada para o pagamento do ICMS nos Estados de origem e para o diferencial de alíquotas no Estado da Bahia. Isto é, apesar de ter a Autuada pago o ICMS tendo por base de cálculo o custo de produção contábil das mercadorias ora sob análise, pretende o Estado da Bahia desconsiderar absurdamente tal valor no momento do creditamento e, pior, aplicar base diversa, em violação ao princípio da não-cumulatividade previsto na Carta Magna.

Assegura que a própria legislação do ICMS do Estado da Bahia, bem assim a do Estado de Sergipe, suporta a interpretação da expressão custo de produção em conformidade com o quanto preceituado pela contabilidade, de modo que abrange todos os seus componentes contábeis.

Reproduz o art. 938 do RICMS/BA e o art. 37 do RICMS/SE, afirma que, ademais, como visto anteriormente, a Autuada obedeceu à norma do Estado de São Paulo, que acertadamente, e seguindo o disposto no art. 110 do CTN, prevê que o conceito de “custo de produção” deve ser aquele adotado pela ciência contábil.

Ressalta que não cabe ao Estado da Bahia desconsiderar ao seu arbítrio o conceito fixado pelo Estado de São Paulo, até porque, de acordo com o Regimento da Comissão Técnica Permanente - COTEPE que integra o Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, nos artigos 1º e 9º, inciso VII cabe a este órgão promover medidas que visem a harmonia no tratamento do ICMS, conforme transcrição abaixo:

*“Art. 1º A Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - COTEPE/ICMS, com sede no Distrito Federal, tem por finalidade realizar os trabalhos relacionados com a política e a administração do ICMS, visando ao estabelecimento de medidas uniformes e harmônicas no tratamento do referido imposto em todo o território nacional, bem como desincumbir-se de outros encargos atribuídos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ.”*

Entende que 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 norma existente, válida e eficaz.

Argumenta que deve-se admitir a existência de apenas um conceito de “custo de produção”, devendo ser desconsiderada a postura do Fisco de adotar duas definições, uma para efeitos contábeis e outra para fins tributários, pois, como já visto, desta forma, criar-se-á uma realidade tributária não permitida pelo art. 110 do CTN, em nítida desconsideração de que o Direito Tributário se vale de conceitos já existentes para definir os tributos que incidem sobre as atividades econômicas regradas pelo direito privado.

Destaca que, mesmo não sendo acatada a argumentação acima esposada, o que somente se vislumbra em atenção ao princípio da eventualidade, o auto de infração deverá ser modificado ao menos em relação à aplicação da alíquota no cálculo do imposto exigido.

Alinha que o artigo 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 nº 22.

Afirma que o auto de infração da maneira como foi lavrado desconsiderou que a Autuada faz jus pelo menos ao creditamento referente à base de cálculo que o Estado da Bahia entende como devida.

Ressalta que o auto de infração versa sobre suposto alargamento da base de cálculo e não sobre aplicação de alíquota, assim, deveria a Autoridade Fiscal ter calculado de acordo com a base de cálculo que achava correta e aplicar-lhe a alíquota de 7% e 12%, de acordo com o Estado de Origem das mercadorias.

Conclui que, caso não se cancele a infração em razão do Contribuinte não ter utilizado efetivamente a base de cálculo correta para saldar o imposto, deverá o auto de infração ser modificado para reduzir a 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.

Sustenta que a multa de 60% viola o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, colidindo com os direitos individuais protegidos constitucionalmente, como o da propriedade, bem como configura o enriquecimento ilícito.

Relaciona ementa de Tribunais superiores, para, por fim, requerer a nulidade do auto de infração, bem como o cancelamento do crédito tributário ou a aplicação da alíquota correta e redução da multa aplicada.

Os autuantes, às fls. 228 a 230, apresentam a informação fiscal, argumentando que o autuado se insurge contra a infração 01 alegando: 1) incorreta interpretação do conceito de "custo de produção", 2) erro material na alíquota aplicada, e 3) abusividade da multa aplicada.

Destacam que o autuado não questiona valores e quantidades apresentados no Demonstrativo do Estorno do Crédito (fls. 45 a 101), origem dos valores cujo somatório mensal foi transferido para a coluna "Débito" do Demonstrativo de Débito (fl. 04 e 05).

Sustentam que a regra específica para determinação da base de cálculo nas transferências de produtos entre estabelecimentos industriais pertencentes ao mesmo titular e localizados em distintas unidades da federação, limita-se à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, objetivando promover justa partilha do ICMS entre o Estado produtor e o Estado Consumidor.

Aduzem que, ao incluir componentes não permitidos pela Lei na base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao previsto na legislação tributária e, conseqüentemente, o Estado da Bahia



contribuinte adquirente - suportou um crédito fiscal maior que o estabelecido na Lei, razão pela qual a parcela 'a maior' do crédito suportado há de ser estornado.

Destacam decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ no RE 707.635-RS/2004, em que é definida a base de cálculo do ICMS constante de matéria reservada à lei complementar. Aduzem que, na presente lide, o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual nem por decisão normativa, especificamente a CAT nº 05/05 do Estado de São Paulo como pretende a DEFESA, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à já mencionada lei complementar. Caso se entenda o contrário, cada unidade federativa poderia interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses o que acarretaria enorme insegurança jurídica.

Quanto à alegação de erro material na aplicação da alíquota, entendem que o autuado equivocasse, pois as alíquotas aplicadas em cada caso foram indicadas na coluna específica no percentual estabelecido para as saídas de mercadorias/produtos da região de procedência para a região nordeste. Entretanto, após o somatório mensal do valor a ser estornado, o valor total do estorno em cada período foi transferido para o Demonstrativo do Débito do Auto de Infração tendo o próprio Sistema de Emissão de Auto de Infração - SEAI calculado a base de cálculo numa operação de regra de três simples, não implicando em aumento da exigência tributária.

Concluem por não haver razão para a modificação do Auto de Infração com o intuito de reduzir a alíquota indicada no Demonstrativo de Débito de 17% para 12%, relativamente às mercadorias oriundas de estabelecimentos localizados nos estados.

Quanto à multa aplicada afirmam que não poderia ter sido aplicada multa diversa. Contudo, a última coluna do Demonstrativo de Débito (fl. 4) indica o valor passível de redução. Ressaltam que, no presente caso, a multa poderia ser reduzida em 100%.

#### **VOTO**

O presente Auto de Infração traz a exigência do o ICMS, 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.

Ficam, de forma preliminar, rejeitada arguições de nulidades alinhadas pelo autuado, uma vez que: a) a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; diferente do alegado, não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Não há falta em falta de fundamentação legal, pois consta a indicação de dispositivos constantes dos atos normativos que regulam as Leis Estaduais, especialmente a Lei 7014/96, visto, inclusive, o que dispõe Art. 19 do RPF/BA, além do que, tais atos normativos, não foram considerados ilegais, bem como a multa foi imputada com base na aludida lei, se ajustando corretamente a infração imputada; b) resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual; c) foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa; d) foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

Verifico, inclusive, que o autuado identifica, em seu ataque ao mérito, qual é a base de cálculo nas transferências interestaduais de seus estabelecimentos industriais para sua filial na Bahia, onde o mesmo discorre com tranquilidade e segurança quanto aos custos apropriados pelos autuantes para configurar a base de cálculo em análise e imputar a infração, ora impugnada, até por que os autuantes, à fls. 02, que faz parte do Auto de Infração, descrevem detalhadamente como foi apurada a base de cálculo do imposto. Verifica-se que a origem das mercadorias são identificadas pela empresa, não só pelos demonstrativos indicados nos autos fiscais, como da contestação do autuado quanto as alíquotas aplicadas relativa a orig

Observo que o PAF está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal.

No mérito, o autuado questiona a utilização da base de cálculo nas operações interestaduais de produtos industrializados em outra unidade da Federação e que foram transferidos para filial localizada neste Estado. A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal, diz caber 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”).

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, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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

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

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

No entanto, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, existem regras específicas determinadas na Lei Complementar 87/96. Sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como é sabido, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que tenha ocorrido em cumprimento à orientações dadas pelas próprias administrações mercadoria, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia

Nesse norte, a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No presente caso, examinando os elementos trazidos aos autos, como bem esclarecem os autuantes, verifico que foram consideradas as operações de transferências oriundas diretamente das fábricas estabelecidas em outras unidades federativas para a filial neste Estado, também, industrial, consoante demonstrativos produzidos pelos autuantes, fundamentados na planilha de custo de produção, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma acima mencionada.

Nas operações de transferências de mercadorias, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor.

No entanto, diferente do argüido pelo autuado, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então, fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do sujeito passivo, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valores a mais, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Não bastasse, essa situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar a sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, 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.

Verifico que o contribuinte não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado apenas a regra utilizada para apontar a base de cálculo da presente lide.



Assim, nas operações e análise, 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. 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).

Constato 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 Portaria 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 CJP 0266-11/09; CJP 0250-11/09 e CJP 168-12/09.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório ferindo o princípio da proporcionalidade e razoabilidade não subsiste. Convém ressaltar que a violação dos direitos a propriedade, bem como o enriquecimento ilícito, que se traduzem no efeito confiscatório, previstos constitucionalmente, não ocorreram, visto a razoabilidade da multa de 60%, além do mais, tais dispositivos não impedem a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade, ainda mais se consideramos que não há decisão do nosso Tribunal Constitucional que considere tais multas inconstitucionais.

Destaco a observação dos autuantes de que, no presente caso, a multa poderia ser reduzida, conforme data de pagamento do crédito tributário reclamado.

As alíquotas aplicadas em cada caso foram indicadas na coluna específica no percentual estabelecido para as saídas de mercadorias/produtos da região de procedência para a região nordeste. Entretanto, após o somatório mensal do valor a ser estornado, o valor total do estorno em cada período foi transferido para o Demonstrativo do Débito do Auto de Infração, tendo o próprio Sistema de Emissão de Auto de Infração - SEAI calculado a base de cálculo numa operação de regra de três simples, não implicando em aumento da exigência tributária.

As alíquotas, portanto, foram aplicadas em conformidade com a origem da mercadoria e, para efeito de demonstrativo de débito do auto de infração, foi considerada a alíquota de 17%, ficando evidenciado que não foi cobrada a alíquota de 17% e sim as alíquotas correspondentes a cada operação interestadual.

Diante do exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2330440001/10-4**, lavrado contra a **COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS - AMB**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$150.956,66**, 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, 30 de abril de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – JULGADOR