

PROCESSO	- A. I. Nº 2330440001/10-4
RECORRENTE	- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0100-02/10
ORIGEM	- IFEP/INDÚSTRIA
INTERNET	- 21/09/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0266-12/12

**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 acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0100-02/10) que julgou Procedente o Auto de Infração, 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.

A 2ª JJF, após rejeitar todas as arguições de nulidade aventadas pela empresa decide pela total procedência da autuação assim se posicionando:

[...]

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 à 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 consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientações dadas pelas próprias administrações dos Estados de origem da mercadoria, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

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).*

*Constatou 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 CJF 0266-11/09; CJF 0250-11/09 e CJF 168-12/09.*

*A argüição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório ferindo o princípio da proporcionalidade e razoabilidade não subsiste. Convém ressaltar que a violação dos direitos à 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 omisso 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.*

Por representante legal, a empresa apresenta Recurso Voluntário (fls. 251/266). Após identificar-se, de informar da tempestividade do seu Recurso e fazer breve síntese dos fatos, entende que a intimação expedida por este CONSEF (fl.249) encontrava-se revestida de nulidade por nela não conter o Acórdão proferido pela 1ª Instância deste Colegiado. Nesta esteira diz que foram desobedecidos os ditames do art. 166, do RPAF/BA acarretando em grave prejuízo ao seu direito de defesa. Observa que esta omissão lhe impossibilitou, a princípio, conhecer o resultado do julgado, nem as razões que orientaram os argumentos apresentados no acórdão, provocando, por consequência, a perda de alguns dias do prazo para a elaboração do presente Recurso. E, se não mantivesse bom relacionamento com os funcionários da Secretaria de Fazenda, provavelmente não teria tido acesso ao acórdão em tempo hábil para oferecer a sua manifestação. Deste modo, restava caracterizado o cerceamento de defesa resultante do não fornecimento da cópia do acórdão juntamente com a intimação, na forma preconizada no art. 18, do RPAF/BA, que transcreveu. Finaliza tal argumentação afirmando que a intimação recebida encontrava-se eivada de vício grave, sendo indubitável a sua nulidade.

Passa a expor preliminares de nulidade à ação fiscal. Afirma que não obstante a Constituição Federal (CF) de 1988, em seu art. 5º, LV, ter assegurado aos litigantes em processo administrativo o contraditório e a ampla defesa, constata que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração. Ressalta 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. 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.*

Diz que somente agindo sob o comando de tais princípios é que a fiscalização viabiliza o exercício do direito à ampla defesa, o que no caso presente não ocorreu e, para comprovar sua argumentação, pede que se responda às seguintes questões ao examinar o Auto de Infração: “(i) Qual é o montante da base de cálculo que supostamente teria extrapolado o limite legal? (ii) Qual a composição desse montante? Seriam quais componentes do custo de produção? Encargos de depreciação? Perdas durante o processo produtivo? Custos indiretos, relacionados à manutenção da planta? Nenhuma das opções anteriores? (iii) A que transações, especificamente, o crédito glosado se relaciona?”

Nesta linha de raciocínio, diz ser impossível responder satisfatoriamente a tais indagações, o que deságua na hipótese de nulidade do lançamento fiscal disposta no art. 18, IV, “a” c/c art. 39, do RPAF/BA, conforme transcreve. E acrescenta que não se pode alegar a existência de outros documentos anexados ao Auto de Infração para 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”. Diz não ser capaz de afirmar, com a certeza necessária, o que fez a fiscalização: arbitramento, presunção, uma vez que “*suposição podem ter sido utilizados na tentativa de se efetuar o lançamento de ofício. É conclusão inexorável, no entanto, que, em um contexto como este, o Auto de Infração encontra-se eivado de nulidade*”.

Afirmando que a “*fragilidade da motivação do Auto de Infração acarretou sério cerceamento ao direito de defesa*” já que não sabe se estará “*abordando em sua defesa os mesmos fatos em que pensou (pensamento não verbalizado, diga-se de passagem) a Autoridade Lançadora, para fins de lavratura do Auto de Infração*”, requer que seja reconhecida a nulidade do lançamento fiscal.

No mérito, após esclarece a infração imputada, 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 nº 87/96. Reproduz o disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96, para deduzir que, da leitura deste dispositivo, verifica-se que se aplica à presente situação o inciso II, que 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 se deve 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) nº 02 do IBRACON, cujos itens 08 e 11 transcreveu.

Assim, de acordo com o conceito contábil, enquadr-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. E, “*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*”. Para corroborar tal posição, afirma que a Lei nº 4.506/64, no seu art. 46, V prevê o acréscimo ao custo de produção o valor das quebras e perdas razoáveis e da depreciação decorrentes da fabricação, transporte e manuseio. Continuando seu argumento, traz lições do Professor Eliseu Martins, em sua obra Contabilidade de Custos, Ed Atlas, 1996.

Ressalta “ser 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”. E que conforme determina o art. 146, III, da CF/88 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 que o art. 110, do 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. Em assim sendo, entende que, os componentes do custo de produção presentes no artigo 13, § 4º, II da LC 87/96 são meramente exemplificativos e para delimitar a base de cálculo do ICMS, impõe-se que prevaleça o custo contábil de produção 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. Assim, pontua que ao considerar o referido inciso como taxativo, se entraria em contradição de duas regras jurídicas, quais sejam, o art. 110 do CTN e o art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Afirma não poder tolerar a vedação expressa à inclusão de valores inerentes ao custo de produção, como o são o “custo fixo” e valores inerentes à “depreciação”, pois tais custos se encontram na Lei nº 4.506/64, nos seus artigos 46 e 57, como transcreveu. Que ao defender a existência de um “custo de produção” para efeitos contábeis (direito privado) e um “custo de produção” para efeitos tributários, o fisco estadual cria uma realidade tributária não permitida pelo art. 110 do CTN.

Apresenta Decisão Normativa CAT nº 05/05, de São Paulo, com o seu entendimento do que deve se incluir no custo de produção e afirma: “Ao contabilizar as entradas das mercadorias provenientes dos estabelecimentos referidos, já mencionados, o estabelecimento dAuto de Infração 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”. Diante disso, nas transferências interestaduais efetuadas pelo recorrente entre seus estabelecimentos, a quantidade de riqueza colocada em circulação corresponde ao custo de produção contábil das mercadorias transferidas” e 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, norma complementar nos termos do art. 100, do CTN, não cabendo 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 transcreve.

Sustenta que o Estado da Bahia 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 empresa 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 como 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. Para corroborar tal afirmativa reproduz as determinações do art. 938 do RICMS/BA e o art. 37 do RICMS/SE, para afirma que, somente 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. Solicita a insubsistência da infração.

Destaca que, mesmo não sendo acatada a argumentação acima esposada, o Auto de Infração deverá ser modificado ao menos em relação à aplicação da alíquota no cálculo do imposto exigido já que aqui se trata da exigência do diferencial de créditos por suposto alargamento de base de cálculo, relativo à entrada de mercadoria em operação interestadual. Diz que o art. 69 do RICMS/BA preceitua, expressamente, que o imposto exigido em operações como esta corresponde à diferença entre a alíquota interna, que no caso é 17% e a interestadual, que corresponde a 12% para as mercadorias procedentes dos Estados de Sergipe, Pernambuco e Paraíba e 7% em relação às mercadorias procedentes do Estado de São Paulo, conforme determina a Resolução do Senado Federal nº 22, o que foi desconsiderado, conforme explicou. E, neste momento, ressalta que o Auto de Infração versa sobre suposto alargamento da base de cálculo e não sobre aplicação de alíquota, assim, deveria a fiscalização a 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. Desta forma, mesmo que não se cancele a infração, deve ele 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, de maneira minuciosa, que a multa de 60% viola o princípio da proporcionalidade e razoabilidade, colidindo com os diretos 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. Requer, ainda, a produção de provas pelos meios legalmente permitidos, especialmente a posterior juntada de documentos.

No seu opinativo (fls. 273/278) a PGE/PROFIS considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão, ora recorrido.

Entende que a argüição de nulidade do auto por vício material deve ser rechaçada, já que, o lançamento tributário não apresenta falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte. A descrição do fato gerador da obrigação tributária encontra-se, absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual, como o lançamento atende a todos os requisitos descritos no art. 39, do RPAF/BA, não existindo dúvidas aos aspectos material, pessoal, temporal, quantificador e espacial. Assim, o sujeito passivo pode exercer o pleno exercício dos direitos fundamentais de defesa e do contraditório.

No que concerne a nulidade da intimação por ausência do acórdão da JJJ entende importante pontuar que não se declarará nulidade na hipótese de ausência de prejuízo. O recorrente em que pese não tenha recebido a cópia da Decisão de 1º grau exerceu o seu direito de defesa sem qualquer dificuldade, haja vista o conteúdo do Recurso Voluntário interposto tempestivamente.

A fixação da base de cálculo e da alíquota devida encontrar-se transparente e com fundamento em dispositivo de Lei. No que tange a multa de 60%, a Lei nº 7.014/96 a prevê de forma expressa (art. 42, VII, “a”) além da possibilidade de gradação conforme condições estabelecidas no art. 45 A, do referido diploma legislativo.

Afirma que a “*prova cabal da regularidade na qualificação do tributo é que a fiscalização considerou as operações de transferências oriundas diretamente das fabricas estabelecidas em outras unidades federativas para a filial industrial localizada na Bahia, consoante demonstrativos elaborados com fundamento na planilha de custo de produção apresentada pelo sujeito passivo. O autuante com respaldo nos valores consignados nas notas fiscais de*

*transferências apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procedeu a exclusão dos valores pertinentes a “outros custos, outras despesas e depreciação”.*

Em seguida, observa de que todas as arguições de constitucionalidades arguidas pelo recorrente esbarram nas determinações do 167, I, do RPAF/BA.

A multa de 60% está expressamente prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e, portanto, fundamentada na Lei do ICMS. A arguição de caráter confiscatório da multa não merece “*prosperar em razão do princípio constitucional que veda a criação de tributo com efeito confiscatório não abrigar as multas, cuja natureza jurídica implica em ato ilícito. Com efeito, as multas são dotadas de caráter punitivo e têm função educativa e protetora dos superiores interesses da sociedade*”.

Indicando a acusação à empresa imputada e observando ser prudente observar de que o recorrente cuidou apenas de discutir a interpretação da norma jurídica relativa à base de cálculo sem, contudo, questionar os valores apurados pelo Fisco, passa a analisar o cerne da questão em lide.

Discordando do entendimento externado pelo recorrente quanto à composição da base de cálculo de uma operação de transferência, ressalta que a CF/88 entregou a definição da base de cálculo à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação pela legislação dos Estados. Trata-se de uma homenagem ao pacto federativo firmado no art. 18 da Carta Constitucional. Assim, de acordo com os termos dos art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar nº 87/96, e 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo está limitada à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

E, conclui que: “é preciso estabelecer, que os custos de manutenção e depreciação, não integram a base de cálculo das transferências e que o procedimento adotado pelo sujeito passivo ao incluir outros componentes na base de cálculo do imposto redundou em um débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o previsto em Lei”.

*Com efeito, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, devem ser considerados, unicamente, os custos das matérias-primas, dos materiais secundários, da mão-de-obra e do acondicionamento.*

*Efetivamente, resta documentado no lançamento sob apreço que o sujeito passivo incluiu, inadequadamente, valores na base de cálculo das transferências relativos à manutenção, depreciação, amortização e exaustão, apurando um crédito fiscal indevido.*

*No que concerne às alíquotas é imperativo assegurar que as mesmas foram aplicadas em função da procedência das mercadorias, tendo sido cobrada as alíquotas correspondentes a cada operação interestadual, conforme mecanismo de cálculo descrito na Decisão exarada pela 1ª instância administrativa.*

*Ante as considerações acima expendidas, opino pelo improviso do Recurso voluntário”.*

Diante das arguições de nulidade aventadas pelo recorrente (o lançamento fiscal não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração) e para dirimir qualquer dúvida, no futuro, a ser alegada, esta 2ª CJF, em pauta suplementar, decidiu converter os autos em diligência para que os autuantes respondesse se o custo unitário por dúzia que tomaram como parâmetro foi aquele apresentado na planilha entregue ao fisco pela empresa e na forma acima indicada. Demonstrasse, por produto (mercadoria), como foi calculado o custo unitário conforme realizado (LC s/ ICMS e LC c/ ICMS) e baseada na planilha de custo da empresa - fl. 294/295.

Em resposta a esta solicitação (fls. 298/299) os autuantes informaram “que o custo unitário por dúzia tomado como parâmetro foi o apresentado na planilha entregue ao fisco pela empresa”.

Esclareceram, ainda, que foi utilizado o custo do período imediatamente anterior já que o custo é encerrado mensalmente, e, em assim sendo, nas saídas em transferência de um determinado mês somente podem ser utilizados os custos do mês anterior e que na composição do custo tomado foram excluídos os valores relativos a custo fixo e depreciação.

Apresentaram demonstrativo (fl. 297), tomando por base a mercadoria BOHEMIA 100 ml, código 10037333 recebida em transferência no mês de janeiro/2006, para explicar, minuciosamente, como todos os cálculos foram realizados.

Ainda fizeram as seguintes observações:

1. Não sendo possível de fazer os cálculos em planilhas Excel devido à diversidade de variáveis e para aumentar a confiabilidade do trabalho, foi utilizado o Banco de Dados do ACL, alimentado com planilhas de custos desta empresa desde 2002.
2. A empresa possui várias unidades que fabricam os mesmos produtos e transfere produtos de uma unidade para outra, na medida da necessidade de mercado e capacidade produtiva. Assim, a Unidade Camaçari (autuada) pode fabricar e receber em transferência, no mesmo período, o mesmo produto se não tiver capacidade produtiva para atender a demanda do mercado. Nesse caso, recebe em transferência o produto que pode ter sido fabricado pela unidade fornecedora ou pode ter sido recebido em transferência por esta. Nos casos em que a fornecedora não fabricou certo produto no período e o autuado o dela recebeu em transferência não haverá custo unitário desse produto vinculado à unidade transferidora, porém foi procurado o custo do mesmo produto no mesmo período em outra unidade. Portanto, o custo unitário utilizado nos cálculos de adequação à determinação legal nem sempre é exatamente indicado na planilha para a unidade transferidora, mas jamais deixa de constar na planilha. Se não for de uma unidade, será de outra, não havendo qualquer custo “inventado, suposto ou aproximado”.
3. Que este não é o primeiro Auto de Infração lavrado nas empresas do Grupo AMBEV com esta mesma infração. A planilha de custos 2005 foi anexada ao Auto de Infração nº 233044.0003/09-3 lavrado em 22/09/2009, que cobrou idêntica infração relativamente ao período 01/01/2005 a 31/12/2005. Para o período 01/01/2004 a 31/12/2004 foi lavrado o Auto de Infração nº 233044.0002/09-7 em 20/07/2009, PAF em que se encontra anexa a planilha de custos relativa ao exercício 2004 fornecida pela empresa.

E por fim, infomam: “*a planilha\_base\_custo\_transferência\_2006 no CD (fls 167) contem uma pasta prod\_10037333\_2005, onde hachuriado em amarelo, das linhas 544 a 579, encontram-se o custo dez/2005 para o dito produto, e hachuriado em verde, especificamente, o custo da cerveja bohemia 600ml — cod. 10037333 fabricada pela unidade de Fonte da Mata em dezembro de 2005, período imediatamente anterior à aquisição através de transferência pela unidade fabril de Camaçari, o autuado. Esses dados já faziam parte do banco de dados do Programa ACL, como já dissemos, para elevar a confiabilidade do trabalho evitando erros de digitação e fórmulas que fatalmente ocorreriam ao fazer uso das diversas variáveis necessárias à conclusão do roteiro de auditoria*”.

Em manifestação (fls.303/305), o recorrente após transcrever o pedido desta 2ª CJF entendeu que os fiscais autuantes prestaram informações insuficientes já que esta Câmara havia solicitado que os cálculos fossem para todos os produtos, e eles, apenas, demonstraram para o produto BOEMIA 600ml, como exemplificado na diligência solicitada. Diz que restaria confirmada a nulidade do lançamento fiscal, por iliquidez, “*pois nem em perícia os auditores fiscais comprovaram o preço de custo de todos os produtos listados*”.

Entende importante consignar que os esclarecimentos prestados pelos fiscais autuante corroboram o que até então aduziu (a nulidade patente do lançamento fiscal), uma vez que a base de cálculo utilizada, em muitas oportunidades, foi por arbitramento, embora os custos de produção tendem a variar sazonalmente e por estabelecimento. Transcreve o trecho da informação prestada pelos autuante sobre o assunto.

Afora tal fato, os fiscais esclareceram ainda que utilizaram do ICMS “por dentro”, fato este que também carreia nulidade ao Auto de Infração, haja vista que a hipótese em questão trata-se de transferência entre estabelecimentos industriais em unidades federadas distintas.

Por fim, requer, sob pena de nulidade, que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas por via postal, mediante aviso de recebimento, dirigida aos patronos do recorrente signatários da presente impugnação, no endereço declinado no preâmbulo da presente.

Das fls. 312 a 317, consta a apensação de procuração dos patronos da empresa.

Em manifestação (fls. 318/319), a PGE/PROFIS entende que em decorrência da natureza técnica contábil dos questionamentos feitos por esta 2<sup>a</sup> CJF e das informações prestadas pelos autuantes, ratificava na integridade os termos do parágrafo anterior exarado.

A Procuradora Assistentes da PGE/PROFIS/NCA (fl. 320) acolhe em sua intereza o Parecer exarado.

Diante das considerações feitas pelos autuante conforme fl. 298/299 (*Assim a unidade de Camaçari ...*) e os questionamentos feitos pelo recorrente com base nessas considerações, esta 2<sup>a</sup> CJF, em pauta suplementar do dia 29/03/2012, decidiu encaminhar os autos, novamente, aos autuantes para que eles elaborassem planilha mensal com todas as mercadorias, quantidades e valores, cujos custos foram apurados através do custo de produção de outra unidade fabril, diante do fato da não existência de produção no referido mês. Em seguida, elaborasse demonstrativo, excluindo do levantamento inicial tais valores (fl.323).

Os autuantes prestaram a seguinte informação (fl. 365): “*Esclarecemos que a informação por nós prestada (fls. 298/299) e transcrita, na íntegra, pela Relatora às fls. 323 teve o intuito de levar ao conhecimento de todos que tenham acesso ao presente PAF sem, necessariamente, conhecer o funcionamento da empresa autuado, o procedimento adotado pelo Grupo AMBEV nas transferências de produtos entre suas diversas unidades produtivas para o caso de terem interesse em verificar a confiabilidade dos demonstrativos anexos ao Auto de Infração. Neste caso, após a minuciosa demonstração (fls. 297/298), qualquer interessado . relatora, outros conselheiros, técnicos da ASTEC . poderia se deparar com a planilha de custos vazia em determinado período para a produção de determinado produto em determinada unidade que foi a remetente. Entretanto, após as verificações necessárias ao cumprimento do item 1 da diligência solicitada constatamos que em 2006, todas as transferências recebidas pela unidade Camaçari (autuada) com base de cálculo do ICMS superior à estabelecida pela Lei Complementar foram remetidas pelas próprias unidades produtoras, vide coluna Observação*”.

Juntaram aos autos (fls. 326/364) planilha do cálculo do custo de produção das mercadorias transferidas, indicando de que todas elas tiveram seus custos apurados com base naqueles apresentados pelo estabelecimento remetente.

Em manifestação (fls. 369/398), o recorrente inicialmente acusa o não recebendo dos “*levantamento elaborado pelo autuante e solicitado pela 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF*”, embora a intimação a ele tenha se reportado. Alega nulidade do ato de intimação, conforme determinações do art. 18, II, do RPAF/BA.

Passa, em seguida, a alegar a nulidade da ação fiscal “*por preterição ao direito de defesa, do contraditório e do devido processo legal*”. Afirma nesta sua argumentação de que os autuantes ao não realizarem novos levantamentos, “*em virtude da não exclusão de valores do levantamento inicial do Auto de Infração*” (fl. 372) incorreram em duas situações: a primeira em desobediência à determinação desta 2<sup>a</sup> CJF e a segunda, o enriquecimento ilícito do Estado, pois exigindo valores sobre mercadorias que não são produzidas pelo recorrente. Entende com tais colocações restar demonstrado que o fisco autuou sem base legal para tanto, evidenciando a nulidade da autuação por vício material, impossível de correção, como disposições contidas no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA, em razão da ofensa ao art. 2º, 39, III e IV e 41, II, também da

referida norma regulamentar. Transcreve todos os artigos citados e decisões deste CONSEF e traz considerações a respeito de um lançamento fiscal, com base no art. 142, do CTN.

Passa, em seguida a expor seu entendimento sobre a improcedência da autuação com base na incidência da Súmula 166 do STJ e do que entende de “conceito de custo de produção”, fazendo extensa argumentação sobre os dois temas, que em resumo é a seguinte: 1) em relação à Súmula 166, diz restar configurado de que a transferência de mercadorias não se constitui fato gerador do imposto; 2) o que o “conceito de custo de produção” deve albergar. Neste argumento, traz considerações a respeito do permissivo da Constituição Federal a respeito de crédito fiscal, da Lei Complementar nº 87/96, do conceito contábil de “custo de produção” para afirmar, em resumo, que:

1. *“o ‘custo de produção’, utilizado na definição da base de cálculo do ICMS, deve ser retirado de campo próprio das ciências contábeis e do direito privado (comercial), não comportando restrição pela legislação tributária, sob pena, frise-se, de violação ao princípio da não-cumulatividade e da própria teleologia da sistemática constitucionalmente infligida ao imposto em comento.”*
2. *“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), excluídos aqueles atribuíveis à ocorrência de fatores não previsíveis, tais como efeitos de ociosidade e de perdas anormais. Gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção, não são incorporados ao custo dos estoques.”*(conceito da Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 2, do IBRACON)

Nesta sua argumentação traz, novamente, a CAT 05/05 da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, art. 290, do Decreto nº 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99), art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96 para afirmar que os dois últimos artigos citados “encerram tipos, que comportam interpretação extensiva “a fim de determinar a real adequação de um custo empresarial como sendo ou não “custo de produção”, decorrente da atividade desenvolvida.” E, neste contexto, ainda traz Decisão sobre o PIS/COFINS para fazer paralelo sobre a matéria em questão.

Em seguida, extende-se longamente sobre a exorbitância da multa aplicada, trazendo inúmeras decisões do STF, dos tribunais pátrios, de foros administrativos e ensinamentos de juristas pátrios para concluir pelo afastamento da multa aplicada “ante sua flagrante inconstitucionalidade, vez que representa ofensa direta à garantia constitucional à propriedade privada (art. 5º, caput e XXII, da CF), apenas passível de restrição nos casos por ela expressamente elencados.”

Por fim requer:

1. o reconhecimento da improcedência da autuação e no que atine à multa fixada, ou, quando menos, sua redução para patamar equânime, não superior a 20% do valor principal.
2. Subsidiariamente, o acolhimento de sua impugnação para fins de reduzir a multa imposta para 10% sobre o valor do crédito.
3. Que todas as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome do Bel. Bruno Novaes Bezerra Cavalcanti, OAB/PE 19.353, sob pena de nulidade.

À fl. 402 dos autos consta subestabelecimento, com reservas, dos procuradores do recorrente aos advogados Eduardo de Faria Loyo, Nélia Tamires dos Santos Matos e Wesley da Silva Paz, todos com endereço na Av. Tancredo Neves, 1283, salas 702/703, Edif. Omega Empresarial, Caminho das Árvores, em Salvador/BA.

## VOTO

Antes de adentrar nos argumentos esposados pelo recorrente, me pronuncio a respeito do seu pedido de que todas as intimações sejam encaminhadas, exclusivamente, ao seu escritório de

advocacia sob pena de nulidade. Ressalto que, presentemente, a matéria em discussão se encontra a nível administrativo. E, em assim sendo, no foro administrativo não é obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide. O autuado tem endereço, seus sócios, igualmente. Portanto, as comunicações desta SEFAZ, conforme determinações do art. 108, do RPAF/BA (Dec. nº 7.629/99) poderão ser dirigidas a qualquer um. Entretanto, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O Órgão Competente deste CONSEF poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo, embora não obrigatória e não ensejando, sua falta, motivo para alegação de cerceamento de defesa.

O recorrente traz no bojo do seu Recurso três tipos de nulidade que disse estarem presentes no processo e que desaguavam no seu cerceamento de defesa, à obediência do contraditório e ao devido processo legal.

No primeiro diz que os atos de intimações, tanto do Acórdão recorrido quanto da ciência da última diligência requerida por esta CJF restaram incompletos, portanto nulos. No primeiro caso, não foi apensado á intimação o Acórdão da JJF, somente tardivamente tomando conhecimento do mesmo. No segundo caso, a intimação para ciência da manifestação dos autuantes (última diligência requerida) não estava acompanhada dos levantamentos elaborados, mesmo que no corpo da intimação estivesse consignada a sua existência. Alegou desobediência ao art. 18, II e art. 166, do RPAF/BA.

Ao analisar as peças processuais, em ambos os casos não existe qualquer prova material dos fatos apresentados pelo recorrente, por exemplo, qualquer requerimento de uma segunda via do Acórdão ou pedido da completa cópia da manifestação dos autuantes. Além do mais, na última intimação não foi indicada a existência de “levantamentos fiscais” e sim da quantidade de páginas, o que demonstra ter o recorrente conhecimento do seu conteúdo. E, por fim, acaso tenha tais fatos ocorridos, a empresa tomou conhecimento do conteúdo tanto do Acórdão quanto da manifestação dos autuantes e ampla e fartamente se defendeu, pontuando sua presença em todos os atos praticados neste processo administrativo fiscal. Em qualquer momento lhe foi negado direito tempestivo de manifestação. Em assim sendo, não posso acatar o argumento de desobediência ás determinações dos artigos 166 e art. 18, II, do RPAF/BA.

Outra nulidade relativa ao encaminhamento processual é que como os autuantes não realizaram novos levantamentos, conforme solicitado por esta 2<sup>a</sup> CJF *“em virtude da não exclusão de valores do levantamento inicial do Auto de Infração”* (fl. 372) havendo neste caso duas infringências. A primeira desobediência à determinação desta 2<sup>a</sup> CJF e a segunda, o enriquecimento ilícito do Estado, pois se continuou a ser exigidos valores sobre mercadorias que não são produzidas pelo recorrente. E nesta esteira, passou a atacar a nulidade do Auto de Infração, cujo teor será, a seguir, analisado. Aqui acusa cerceamento de defesa e desobediência ao contraditório e ao devido processo legal.

Mais uma vez é equivocado a pretensão do recorrente. O pedido desta 2<sup>a</sup> CJF foi que não havendo custo de produção da mercadoria em determinado estabelecimento (que realizou a transferência e não do estabelecimento autuado) e mês, ela (mercadoria) fosse excluída da autuação. Os autuantes afirmaram de que para o exercício de 2006 (ocorrências desta autuação) este fato não existiu. Não existindo, não poderiam elaborar levantamentos nesta condição. Assim, inexiste qualquer desobediência à determinação desta 2<sup>a</sup> CJF, nem tampouco enriquecimento ilícito do Estado. E, igualmente, não houve cerceamento de defesa e desobediência ao contraditório e ao devido processo legal.

Por fim, abordo as nulidades trazidas pelo recorrente em relação ao Auto de Infração.

Afirma que o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração, pois não se apresenta revestido dos fundamentos legais. Afirma que não é embasado em documentação capaz de esclarecer ao contribuinte, informações necessárias para o exercício do direito à defesa. Aborda que o lançamento fiscal na forma apresentada é incapaz de responder a questionamentos (conforme formula) sobre a composição da base de cálculo no que desaguava

na hipótese de nulidade do lançamento fiscal. Diz ainda, não ser capaz de afirmar, com a certeza necessária, o que fez a fiscalização: arbitramento, presunção, que foram utilizados na tentativa de se efetuar o lançamento de ofício, cerceando seu direito de defesa já que não estaria, assim, apto para apresentar uma defesa sobre os mesmos fatos apresentados pela fiscalização.

Diz restar demonstrado que o fisco autuou sem base legal para tanto, evidenciando a nulidade por vício insanável, impossível de correção, como disposições contidas no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF/BA, em razão da ofensa ao art. 2º, 39, III e IV e 41, II, também da referida norma regulamentar. E, neste seu discurso, traceja considerações a respeito de um lançamento fiscal, com base no art. 142, do CTN.

Aqui não se discute que um lançamento fiscal deve obedecer às determinações do art. 142, do CTN. No presente caso, ele foi rigorosamente obedecido. A infração resta claramente descrita e embasada em levantamentos fiscais minuciosos (fls. 45/101). Foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática, não havendo, portanto, falta de fundamentação legal. A multa foi imputada com base na Lei nº 7.014/96, sendo ela a correta à infração imputada. Todos os documentos necessários para embasamento de toda a ação fiscal foi entregue ao recorrente.

Observo que o recorrente, quando do mérito da autuação, identificou qual o custo de produção que deve compor a base de cálculo nas transferências interestaduais de seus estabelecimentos industriais para sua filial na Bahia, o que denota sua completa ciência de como ela foi calculada. Precisamente, com base nas planilhas de custo apresentadas pela empresa, conforme fls. 102/145 dos autos e das notas fiscais apresentadas pelo próprio recorrente.

Foi, enfim, obedecido o devido processo legal, através do qual a empresa exerceu fartamente a ampla defesa e o contraditório. Foram obedecidos todos os prazos legais e demais exigências formais. Não se pode aventar desobediência aos artigos 2º, 39, III e IV e 41, II, nem ao art. 142, do CTN para clamar pela existência de vício insanável, bem como, pelas disposições contidas no art. 18, II e IV, do RPAF/BA.

O recorrente ainda alega nulidade do lançamento fiscal tendo por base de que a forma como os autuantes concluíram o pedido da primeira diligência requerida por esta 2ª CJF havia demonstrado a iliquidez do lançamento fiscal, pois nem ela demonstrou “*o preço de custo de todos os produtos listados*”. Este é argumento que, em qualquer hipótese leva à nulidade do lançamento fiscal. E sobre este assunto, quando do mérito abordarei a questão.

Passo ao mérito do lançamento fiscal.

O presente Auto de Infração trata 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.

Em apertada síntese são dois os argumentos da empresa que, e inclusive, já foram afastados pela JJF. Entretanto, como novamente foram trazidas a esta 2º Instância, os aprecio:

1. Transferência de mercadorias não se constitui fato gerador do ICMS. Nesta sua argumentação traz a baila a Súmula 166 do STJ.
2. O “conceito de custo de produção” deve albergar o somatório dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e outros gastos fabris (mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos tão somente aqueles não previsíveis (ociosidade e perdas anormais), gastos gerais e administrativos, quando não claramente relacionados com a produção.

A Constituição Federal de 1988 prevê que cabe à lei complementar, entre outras determinações, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributária (art. 146, III, “b”).

Por seu turno, a Lei Complementar nº 87/1996 quando dispõe a respeito de base de cálculo e em relação à matéria em discussão, estabelece no seu art. 13, § 4º, II (reproduzido no Estado da Bahia

no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96) que a base de cálculo do imposto é, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o custo da mercadoria produzida, assim entendida **a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento**.

Portanto, nas operações em comento, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, que não pode ser modificada por qualquer lei estadual, sob pena de importar em grande insegurança jurídica e claro prejuízo ao pacto federativo e ao princípio da autonomia distrital (não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros), elas devem ser tratadas pela forma prevista na Lei Complementar. Proceder ao contrário, é ônus de quem assim se posiciona.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre estabelecimentos fabricantes e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, com definição restrita e que não pode ser negada em função da imposição de outras normas, a exemplo da CAT 05/05 do Estado de São Paulo, ou mesmo, dos conceitos contábeis trazidos pelo recorrente, sob pena de restar descharacterizada toda a sistemática do imposto estadual.

Além do mais, nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo a transmissão de titularidade. No entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador, quando da edição da Lei Complementar nº 87/96 (*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular*), já que estas transferências interestaduais, e em função da regra matriz do ICMS, traz reflexos tributários aos estados envolvidos no processo de transferência pois o ciclo econômico se desenvolve parte em um Estado, parte em outro.

E este caminho percorrido pela Lei Complementar visa equilibrar a equação do princípio da não-cumulatividade do imposto (débito X crédito). Recepção os argumentos do recorrente de que nessas operações não existe tributação desagua na situação em que o Estado de origem nada pode arrecadar. Em sentido contrário, tributando em excesso, prejudica-se o Estado destino, que terá que suportar um crédito fiscal maior.

E, volto a frisar, foi este o cuidado que teve o legislador com a edição da Lei Complementar nº 87/96.

E é neste contexto ora exposto que tem caminhado o STJ ao encerrar a aplicação do comando sumular (Súmula 166) para as transferências interestaduais de mercadorias, adstrita tal Súmula tão somente aos casos de deslocamentos de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte num único Estado da Federação, como exemplifico a seguir.

*RECURSO ESPECIAL N° 242.388 - MINAS GERAIS (1999/01154537-7)*

*RELATOR : MIN. ELIANA CALMON*

*DECISÃO: ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DO MESMO CONTRIBUINTE, MAS LOCALIZADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. NÃO-APLICAÇÃO DA SÚMULA N. 166/STJ. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO.*

E para concluir, aqui se está a falar de utilização de crédito fiscal indevido, significando dizer que as operações realizadas foram tributadas pelo recorrente, o que prejudica toda a argumentação exposta na peça recursal.

No mais, ao analisar as peças processuais, percebe-se que na planilha de custo apresentada pela empresa (fls. 12/146 dos autos) as mercadorias foram identificadas por código por cada unidade fabril (F. Contagem, F. Nordeste, F. Rio de Janeiro, F. A. Claras, F. Jacareí, F. Fonte Mata, F. Aquiraz, F. Guarulhos, F. Jundiaí, F. Jaguariuna,) e por mês. Esta metodologia foi seguida pela

fiscalização, ou seja, os autuantes tomaram como base para cálculo do imposto essa planilha de custo de produção, excluindo aqueles que não são pertinente ás determinações do art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96.

No entanto, diante das arguições de nulidade aventadas pelo recorrente e para dirimir qualquer dúvida, no futuro, a ser alegada, esta 2ª CJF converteu o processo em diligência para que os autuantes respondesse se o custo unitário por dúzia que tomaram como parâmetro foi aquele apresentado na planilha entregue ao fisco pela empresa e na forma acima indicada. Demonstrasse, por produto (mercadoria), como foi calculado o custo unitário conforme realizado (LC s/ ICMS e LC c/ ICMS) e baseada na planilha de custo da empresa - fl. 294/295.

Os fiscais apresentaram a formação do custo que apuraram para enocntrar a base de cálculo do imposto. E esta demonstração foi feita para a mercadoria BOHEMIA 100 ml, código 10037333 recebida em transferência no mês de janeiro/2006. Explicaram, minuciosamente, como todos os cálculos foram realizados.

Quando se manifestou, o recorrente alegou que a informação prestada era insuficiente (exemplificado, apenas, com uma mercadoria), o que confirmava a nulidade do lançamento fiscal, por iliquidez, “*pois nem em perícia os auditores fiscais comprovaram o preço de custo de todos os produtos listados*”. Entende que a base de cálculo foi realizada por arbitramento, embora os custos de produção tendem a variar sazonalmente e por estabelecimento.

Como já havia anteriormente dito, embora o pedido desta 2ª CJF tenha sido no sentido de que a demonstração fosse para todos os produtos, a não sua observância, no presente caso, não afeta o entendimento que esta Câmara perqueriu. Ao demonstrar, através de uma única mercadoria, como foi apurada a base de cálculo do imposto exigido na presente autuação, os fiscais autuantes supriram todas as dúvidas ainda existentes, demonstrado, expressamente, não ter havido qualquer arbitramento da base de cálculo do imposto, ao contrário do que afirma a empresa. E, quanto a argumento recursal de que tais custos tendem a variar sazonalmente e por estabelecimento, deste a fiscalização, conforme já apresentado que estes pontos foram considerados pelo fisco.

No entanto, como os fiscais autuantes fizeram ponderações que poderiam levar ao entendimento de que, como em determinado mês uma mercadoria ao não ser fabricada por um determinado estabelecimento fabril foi buscado o custo de produção de outro estabelecimento, mais uma vez esta 2ª CJF solicitou esclarecimentos. E eles foram feitos, sendo claramente afirmado de que para o exercício de 2006 todas as transferências recebidas pela unidade Camaçari (autuada) foram remetidas pelas próprias unidades produtoras. Demonstraram este fato através das planilhas apensadas aos autos (fls. 326/364).

Embora o recorrente tenha se insurgido contra a afirmativa dos fiscais autuantes, não demonstrou materialmente de que o cálculo do custo de produção assim não foi realizado. Diante das determinações do art. 142, do RPAF/BA não posso acolher seu argumento.

O recorrente ainda se insurge quanto a forma do cálculo do ICMS, entendo que o ICMS deveria ter sido excluído já que a questão trata de transferência entre estabelecimentos industriais em unidades federadas distintas.

A Constituição Federal reservou à legislação infraconstitucional a forma de cálculo do ICMS. A Lei Complementar nº 87/96 em seu art. 13, dispõe:

*Art. 13 – A base de cálculo do imposto e:*

*I - .na saída de mercadorias previstas nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)*  
[...]

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;*

Estas determinações foram recepcionadas pela norma tributária do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96 - art. 17, I combinado com o seu § 1º, I).

Pelas determinações legais acima transcritas, o argumento recursal não tem amparo legal para ser acolhido.

Insurge-se ainda o recorrente sobre a alíquota aplicada, afirmando de que ela não poderia ser uniforme (17%) já que as operações de transferências ocorreram de estados distintos, onde a alíquota aplicada foi de 7% ou de 12%.

Sobre este tema a JJF anteriormente já havia se pronunciado. Embora conste no corpo do Auto de Infração a alíquota uniforme de 17%, ao analisar o levantamento fiscal (fls. 45/101) as alíquotas de 7% e 12% foram as consideradas para o cálculo do imposto. Desta forma resta provado de que elas foram aplicadas em conformidade com a origem da mercadoria.

Ressalto neste momento de que a uniformidade de alíquota no corpo do Auto de Infração é deficiência do sistema informatizado desta Secretaria de Fazenda que, como visto, não interveriu, em qualquer momento, no cálculo do imposto ora exigido.

Por fim, o recorrente insurge-se contra a multa de 60% aplicada, a entendendo de cunho confiscatório. Solicita que ela seja reduzida a um patamar de 10%.

Quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada na infração indicada na presente autuação, ressalto que é vedado a este CONSEF a competência de sua discussão, ao teor do art. 167, do RPAF/BA. No mais, ela consta prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96. E informo que entendendo o recorrente que na específica situação existe motivação para reduzi-la ou mesmo cancelá-la, deve o pedido ser dirigido à Câmara Superior deste Colegiado em obediência ao art. 169, § 1º, do RPAF/BA.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 2330440001/10-4, lavrado contra a COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV (FILIAL CAMAÇARI), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor 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, 03 de setembro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS