

**A. I. N°** - 206891.0036/08-0  
**AUTUADO** - SADIA S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 26.11.08

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0349-04/08**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária vigente: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de decadência e nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/07/08, para exigir ICMS no valor de R\$ 4.248.863,14 relativamente as seguintes infrações:

01 - 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, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 4.219.345,33. Consta ainda que foram excluídos os elementos de custos de produção não previstos no art. 13, §4º, II, LC 87/96 quando da composição da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos industrializados, que teve fundamento na planilha de custos apresentada pela própria empresa, sendo expurgadas as rubricas depreciação, energia, outros e gastos gerais para o período jan/dez-04.

02 - 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, acrescido da multa de 60%, no valor de R\$ 29.517,81. Consta ainda que nesse item foi feita a exclusão do valor do frete –CIF para os itens de produção em que a empresa não forneceu o custo de produção ou o fez com incorreções para o período jan/dez-04.

O autuado apresentou impugnação (fls. 151 a 166), afirmando que não há fundamento a autuação consubstanciada nas razões e fatos a seguir aduzidos.

1) Nulidade do auto de infração pela não utilização da legislação do Estado de origem das mercadorias. A legislação adotada pelo fisco baiano para apuração da base de cálculo do ICMS deveria ter sido aquela disposta pelo Estado remetente e não a do destinatário das mercadorias. Diz que assim, infringiu o art. 142, CTN e os princípios da reserva legal e da segurança jurídica, previstos nos artigos 5º II e 150, I, CF/88. Havendo prejuízo para o fisco baiano, esse deve utilizar o devido processo legal e questionar perante a corte suprema.

Diz que o auto de infração somente é válido quando contenha todos os requisitos legais e assente que seguiu a legislação do ICMS do Estado de Minas Gerais para apurar a base de cálculo nas operações de transferência para outro estabelecimento do mesmo titular. Cita e transcreve o art. 43, RICMS MG.

Finaliza esse tópico asseverando que cumpriu legislação a que estava vinculada no momento da saída das mercadorias e essa seria a legislação a ser considerada pelo agente fiscal e não o regulamento baiano.

No mérito, diz que houve ofensa ao princípio da não cumulatividade, conforme dispõe o art. 155, §2º, II, CF/88, que prescreve: somente acarretará anulação do crédito relativo a operações anteriores, a isenção e a não incidência. Cita e transcreve, nesse sentido, a doutrina do professor José Eduardo Soares de Melo, e do professor Rogério Pires da Silva. Diz que também a jurisprudência é pacífica nesse entendimento e traz à colação aos autos o Recurso Especial 343.800 – MG, transcrito às folhas 162/163, concluindo que o crédito não poderia ser vedado pelo fisco baiano.

Entende acertada a forma de apuração do ICMS do preço de transferência, que serviu de base de cálculo na hipótese, uma vez que por mais que seja feliz a redação de um dispositivo de lei, sempre haverá espaço para ambigüidades e interpretações conflitantes. O art. 13, §4º, I, LC 87/96 pode ser considerado um exemplo clássico desse problema. A clareza e a taxatividade do texto legal conduz à imediata conclusão de que seu conteúdo dispensa interpretações, pois além de prescrever a base de cálculo diz o que deveria ser entendido por esse custo.

No entanto, são os estados de origem das mercadorias competentes para legislar sobre a base de cálculo, pensam e interpretam o comando de forma diferente do Estado da Bahia. Cita como exemplo o Estado de São Paulo e sua Decisão Normativa CAT 05/2005, ao afirmar caber ao próprio contribuinte apurar seus custos de acordo com os princípios da contabilidade de custos; além do Estado de Minas Gerais, cujo regulamento de ICMS descreve essa base de cálculo (art. 43). Transcreve ainda Consulta 028/2007 do Estado de Minas Gerais enfatizando a utilização do regulamento mineiro e que os gastos com manutenção, depreciação de bens, amortização e mesmo outros custos indiretos devam ser incluídos a base de cálculo do preço das transferências.

Diante das razões expostas pede que seja a impugnação julgada procedente.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 186 a 231), ressaltam que objetiva essa peça identificar e quantificar a base de cálculo na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que se compreenda a controvérsia ora instalada.

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

Ressaltam que a Lei Complementar 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Salientam que a mesma regra foi incorporada ao art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido, tomando como parâmetro para a definição da base de cálculo, o somatório dos custos de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na LC 87/96. Dizem que com relação ao frete com cláusula CIF é uma despesa operacional e não custo de produção, tais valores foram também desconsiderados quando da formação da base de cálculo prevista na LC 87/96.

Dizem que com relação à infração 01, foram excluídos elementos de custos de produção não previstos no art. 13, §4º, II, LC 87/96 e estorno do respectivo imposto creditado a mais que o permitido na norma. A autuação foi baseada na planilha de custos de produção apresentada pelo próprio autuado, tanto em meio físico (fls. 89/90) e em meio eletrônico (fls. 12 e 87) onde constam discriminados os custos de matéria-prima, secundários, mão-de-obra, depreciação, energia, outros, gastos gerais. No e-mail de fl. 141 consta que embalagem está inserida em material

secundário. Desses, foram expurgados as rubricas depreciação, energia, outros e GGF, que não são considerados matéria-prima, material secundário, mão-de-obra ou acondicionamento.

Foi então elaborado demonstrativo ESTORNO DE CRÉDITO - CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, fls. 14/26 e 92/93, com a inclusão do valor do ICMS, à alíquota de origem.

Na infração 02, exclusão ou estorno do valor do frete – CIF para as operações ou itens de produção que a empresa não forneceu o custo de produção. Para encontrar o valor do frete que estava embutido no custo das mercadorias transferidas, utilizou-se das declarações da própria empresa (fls. 44 a 48), daí foram apurados os percentuais usados nos estornos conforme planilhas de fls. 28/41; 137/145 e 147.

Transcrevem os termos da autuação, os acórdãos 0210-11/04 e 0349-11/06 do CONSEF sobre o assunto das transferências interestaduais com base de cálculo superior, decisão do TJ RS (processo 70002778157), decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Naquela decisão, o STJ manifestou-se pelo entendimento que na operação de transferência do produto enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em outro estado, a base de cálculo era o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Nesta mesma linha de raciocínio, transcrevem posicionamento do STF (RE 79.452 / RS) acerca da interpretação restritiva para elementos de custo definidos no art. 13, §4º, II da LC 87/96, respeitando medida de política tributária ao fazer com que o Estado consumidor abocanhe uma maior fatia do imposto nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

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

Consideram estranha a posição do autuado acerca da não utilização da legislação do Estado de origem das mercadorias. No mérito, diz que a empresa formou base de cálculo das transferências com a inclusão de todos os elementos custos de produção, quando na realidade deveria obedecer ao que está prescrito na Constituição Federal e, ato contínuo, o que prevê a Lei Complementar do ICMS, destacando o seu papel no ordenamento jurídico nacional.

Transcrevem novamente à fl. 196, ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ-RS, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Transcreve também, parte do artigo publicado em <http://jus2uol.com.br>, também do professor ALEXANDRE FREITAS. Nos dois textos, fundamenta-se de forma clara a intenção do legislador em eliminar conflitos de competência de diversas legislações tributárias estaduais, com a definição estabelecida na LC 87/96 em relação à base de cálculo nas operações interestaduais das transferências realizadas por estabelecimentos de um mesmo titular, evitando que cada ente federativo estabelecesse normas para regular a matéria a sabor dos seus interesses.

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

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de SACHA CALMON NAVARRO COELHO, LUCIANO AMARO, HUGO DE BRITO MACHADO E ALIOMAR BALEEIRO (fls. 201 a 203) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 204 a 210, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de PAULO H. TEIXEIRA, GEORGE E RODRIGO LEONE E ELISEU MARTINS,

LEONE E LEONE; CRESO COTRIM, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, frete, despesas gerais etc.

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

Informam os Auditores, que na legislação do Estado de Minas Gerais surge a figura da “mão-de-obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arripio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Em São Paulo, editou-se DN CAT 05/2005, um ato administrativo que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN.

Por outro lado, listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fls. 219 /221), decidindo pela literalidade ou taxatividade dos elementos contidos na norma em discussão, além do tribunal de justiça do Rio Grande do Sul (fl. 192), decisões do STJ (fl. 194) e do STF (fls. 223/224), todas nesse sentido.

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

## VOTO

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

Sobre a Nulidade. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração, tendo em vista que, segundo entende, deveria ser utilizada pela fiscalização a legislação do Estado de origem e não a legislação do Estado da Bahia para a apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de produtos industrializados em outra unidade da Federação e que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Verifico, contudo, que 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. O Estado remetente (origem das mercadorias) ou Estado destinatário deve em sua legislação reproduzir texto que não esteja em desacordo com a norma geral. O Estado da Bahia o faz no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96.

Ademais, o estabelecimento fiscalizado encontra-se localizado em território baiano, não há porque aplicar legislação dos Estados remetentes. Com relação à questão de validade do auto de infração e que este deve conter todos os requisitos legais, verifico que o presente processo foi lavrado em conformidade com os artigos 38/39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia), Decreto 7.629/99.

Portanto, ao contrário do que afirmou, os elementos constantes do processo demonstram a motivação e acerto da autuação, além do pedido não encontrar amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF /BA.

Rejeito, portanto, a preliminar de nulidade.

No mérito, cuida o presente Auto de Infração de questionar 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.

Ponto relevante na lide é o entendimento do autuado de que ao determinar o preço de custo utilizado como base para a transferência das mercadorias entre os estabelecimentos o fez não ao seu exclusivo critério, mas sim com base na legislação do Estado de Minas Gerais, estando subordinado a essa (legislação) o estabelecimento remetente. Ainda assim, não há que se falar em crédito indevido, porque mesmo quando o imposto destacado nas transferências interestaduais sirva de base para escrituração de créditos no estabelecimento baiano, será em obediência à natureza não-cumulativa do ICMS.

Vejamos tal assertiva.

O ICMS é, por certo, não cumulativo, conforme mandamento constitucional, *"compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal"* (artigo 155, § 2º, I, da CF /88).

Não obstante a plena eficácia da norma constitucional a operacionalização do princípio em questão foi cometida ao legislador complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, "c"). Coube então à Lei Complementar 87/96 a definição do atual regime de compensação do imposto, com o intuito de dar cumprimento ao princípio da não-cumulatividade (art. 19/21, LC 87/97). Ou seja, o princípio operacionaliza-se por meio do abatimento, feito pelo próprio contribuinte, entre débito e crédito na sua escrituração fiscal, de tal forma que o valor efetivamente recolhido aos cofres públicos resulte do encontro dos débitos pelas saídas, subtraído dos créditos das entradas previstas na lei.

Portanto, o princípio da não cumulatividade outorga ao sujeito passivo o direito subjetivo de pagar ICMS relativo à diferença apurada no encerramento do período, entre seus créditos e seus débitos, na forma "imposto contra imposto". Isto é, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores relativas à aquisição de bens será compensado com o devido nas operações de saídas.

Vale salientar, contudo, que a constituição não autoriza seja o ICMS onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Assim, o texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final, que é contribuinte de fato do tributo.

No caso em tela, por se tratar de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, o próprio princípio invocado pelo autuado que encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não poderia, em absoluto, significar alteração de direitos nem a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação. Assim, é também a própria Lei Complementar 87/96 que estabelece os critérios como essa transferência ocorrerá, de sorte que não se amesquinhem toda a sistemática pensada para o ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96 (ICMS BA).

Desse modo verifica-se que os créditos escriturados e objetos do presente estorno não são simples aplicação da não-cumulatividade constitucional do ICMS, como quer o autuado, cujas razões defensivas, não têm respaldo em tal princípio, nem força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao outro questionamento de que ao determinar o preço de custo utilizado como base de cálculo das operações de transferências interestaduais de mercadorias o fez com respaldo na legislação do Estado de Minas Gerais e que o regulamento de ICMS daquele Estado descreve expressamente quais itens compõem as rubricas enumeradas no art. 13, §4º, II, LC 87/96, verifico, no entanto, que existem regras específicas determinadas na mesma Lei Complementar, aplicáveis nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular.

Ora, a expressão mão-de-obra, no léxico, está ligada direta e necessariamente ao trabalho manual - feito com as mãos humanas, sendo que, na ciência contábil (que fornece os

subsídios técnicos para a adequada compreensão do termo "custos"), os gastos com mão-de-obra compreendem os dispêndios vinculados aos trabalhadores, não às máquinas.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 14/26; 28/41.

A base imponible 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, 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 à 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.

Assim, a Lei Complementar a seu turno, veicula regras de estrutura que se projetam sobre as demais normas do ordenamento, exceto, óbvio, a Constituição Federal, porque dela recebeu o papel de estabelecer os pilares que serão fundamentos da materialidade (fato gerador, base de cálculo) e arrecadação do ICMS. De notar que a LC 87/96 ao fixar que a base de cálculo do ICMS nas transferências seria o "custo da mercadoria produzida", especificou o que seria entendido por tal custo.

O Estado de Minas Gerais, por sua vez, a guisa de interpretar o disposto no inciso II, § 4º, art. 13 da mencionada norma, dispôs sobre a matéria na sub alínea b.2, inciso IV c/c §§ 2º e 3º, art. 43, Parte Geral do RICMS /MG, da forma seguinte:

§ 2º - (...) considerar-se-á, como integrantes do custo da mercadoria produzida relativamente:

I - à matéria-prima: o custo da matéria-prima consumida na produção, nele incluídos os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção;

II - ao material secundário: o custo de todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusive energia elétrica;

III - à mão-de-obra:

a - humana: o custo da mão-de-obra pessoal, própria e de terceiros, utilizada direta e indiretamente na produção, acrescido dos encargos sociais e previdenciários;

b - tecnológica: os custos de locação, manutenção, reparo, prevenção e os encargos de depreciação dos bens, representados pelas máquinas, equipamentos, ferramentas, instalações e similares, utilizados direta e indiretamente na produção, inclusive impostos sobre a propriedade e seguros;

IV - ao acondicionamento: todos os custos, diretos e indiretos, necessários ao acondicionamento dos produtos, inclusive de mão-de-obra, pessoal e tecnológica.

O regulamento mineiro extrapola ao dizer o que não está contemplado na Lei Complementar, mudando-lhe o texto. Entre outros itens, estranhamos, sobretudo, a divisão de mão-de-obra humana e mão-de-obra tecnológica, incluindo nesse subitem os impostos sobre a propriedade. Comungamos com o pensamento já antes emitido de que os gastos com mão-de-obra relacionam-se com os dispêndios vinculados aos trabalhadores e não às máquinas.

O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: base de cálculo das transferências interestaduais. Sendo assim, a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de Minas Gerais, São Paulo ou da Bahia. 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 remetidas 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 sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente o ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria legislação do Estado de Minas Gerais, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Tanto é assim, que o Decreto 6.284/97 (RICMS BA) prescreve em seu art. 93, § 5º:

§ 5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:

I - (...)

II - quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e entendida conforme o mandamento expresso da Lei Complementar, a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, no caso em tela, o Decreto 43.050/02 (RICMS MG). Caso isto se admitisse, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, 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. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, 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 e aqui, sim, diante do princípio não cumulativo do imposto. Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência superfaturada, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Isto não bastasse, tal 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. Em contrário, que possa existir igualdade entre os Estados membros. Ademais, a Constituição Federal veda expressamente a União de “instituir tributo que implique distinção ou preferência em relação a Estado, em detrimento de outro” (art. 151, I). Como consequência lógica, vedado o favorecimento de qualquer unidade da Federação, no exercício de sua competência legislativa concorrente (art. 24, I, CF/88).

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, elegendo os 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.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º, II da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Ressalto que, conforme apreciado no início deste voto, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167 do RPAF/BA).

Por tudo que foi exposto, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais que façam parte da estrutura de custo, em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não podendo ser acrescido de outros itens não previstos expressamente, sob pena de vulnerar o princípio federativo que assegura igualdade entre os membros da Federação. O propósito do legislador é definir um critério de repartição da receita tributária entre o Estado de origem da mercadoria e o Estado de destino.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0036/08-0** lavrado contra a **SADIA**



S/A devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 4.248.863,14**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de novembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA