

**A. I. Nº** - 206891.0033/08-0  
**AUTUADO** - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 03.12.08

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

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0372-04/08**

**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 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 o ICMS no valor de R\$ 896.039,15, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou impugnação (fls. 102 a 129), consubstanciada nas razões e fatos a seguir aduzidos, afirmando antes que sempre diligente no cumprimento de suas obrigações fiscais, apresenta defesa administrativa apenas para provar que a autuação foi baseada em premissas que não correspondem à realidade dos fatos. Diz que os Auditores desconsideraram as operações de circulação de mercadorias existentes entre os estabelecimentos fabricantes e comerciais em que pese tais operações estarem em acordo com a Lei Complementar, entendendo que as transferências deveriam ocorrer pelo custo da mercadoria produzida e não pelo valor da entrada mais recente, que inclui valores agregados da transferência fábrica /centro distribuidor.

Cita e transcreve o Recurso Especial 707.635-RS, cuja menção fora feita pelos Auditores para garantir que o mesmo não guarda relação com a matéria em lide porquanto esta se refere a produtos transferidos para o Estado da Bahia originários de estabelecimento comercial e não de indústria, como considerada na autuação e constante no julgado pela análise do voto do seu Relator. Assim, os dispositivos infringidos não guardam qualquer relação com a decisão proferida pelo STJ e, sendo esta a motivação para o ato administrativo do lançamento tributário, deve-se firmar a nulidade do auto de infração. Sobre o tema cita a doutrina de Hely Lopes de Meirelles e jurisprudência do STJ (RMS 13617/MG).

Com relação à base de cálculo diz que adotou o valor da entrada da mercadoria mais recente, de acordo com o art. 13, §4º, I, LC 87/96. O agente fiscal entendeu que deveria ser utilizado o custo da mercadoria, ns termos da mesma LC art. 13, §4º, II.

Acerca da operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos fabricantes e centros distribuidores, explica que inicialmente a fábrica transfere para os centros distribuidores e esses fazem a remessa para outros estabelecimentos no território nacional, entre os quais, o ora impugnante, de Salvador. O agente fiscal, todavia, desconsiderou as operações de transferências

entre o fabricante e os centros de distribuição, entendendo que essas não geram efeitos. Diz não assistir razão ao autuante tendo em vista o art. 146, CF/88, que atribui à Lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos e o Decreto-Lei 406/68 (art. 6 §2º), sobre a autonomia dos estabelecimentos, além do art. 12, LC 87/96, que prescreveu como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Aduz ainda com base no art. 11 da LC 87/96 que o local da operação para efeito da cobrança do imposto é o estabelecimento onde se encontra a mercadoria quando de sua saída e o Estado de São Paulo editou a Lei 6.374/89 (art. 2º, que transcreve) reafirmando o fato gerador nas transferências entre estabelecimentos.

Para consubstanciar suas razões, volta a fazer citações: parecer do professor Souto Maior Borges sobre o tema, proferido pelo Ministro Djaci Falcão, no julgamento da inconstitucionalidade da Lei 4.418/82 do Estado de Alagoas; ponderações sobre o tema de Roque Antônio Carraza, em seu livro ICMS (editora Malheiros, 8ª. Edição, pg.41). Assegura que tais normas se afiguram como prescrições legais e que impõem dever a impugnante, não tendo a Bahia competência constitucional para invalidar leis complementares ou estaduais de outros Estados. Havendo prejuízos face dispositivos legais de outros Estados deverá o Estado da Bahia utilizar-se dos meios processuais próprios. Não havendo declaração de inconstitucionalidade nos dispositivos que regulam as transferências, tais operações são válidas, não podendo o Estado da Bahia desconsiderá-las simplesmente porque lhe trazem resultados desinteressantes.

Diz ainda que o Estado de São Paulo, nas operações realizadas em seu território, estabeleceu que para determinação da base de cálculo pode ser utilizado qualquer valor, desde que não inferior ao custo. (art. 38, RICMS SP). Sendo o custo a base de cálculo mínima a ser adotada e não seu limite, não existe proibição a utilização de qualquer outro valor. Não podendo, por conseguinte, ser simplesmente desconsiderada a base de cálculo utilizada, no tocante às mercadorias originárias do centro de distribuição localizado em São Paulo, tendo utilizado valor superior ao custo de transferência de mercadorias produzidas pelos estabelecimentos fabricantes.

Com relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que o agente fiscal exige que seja adotado o custo das mercadorias, enquanto a Lei Complementar 87/96 estabelece o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I ) para a hipótese da aquisição oriunda de terceiros e o custo de fabricação (art. 13, § 4º, II ) para a hipótese do contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Está assim definido na legislação paulista (Lei 6.374/89, art. 37, I e Decreto 45.490/00) e na legislação da Bahia (Lei nº 7.014/96 e Decreto 6.284/97, art. 56, V, "a"). Sendo o Centro Distribuidor um estabelecimento comercial, as transferências dele decorrente devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente. Nesse sentido, transcreve decisão da Fazenda Pública de Porto Alegre no processo nº 001/01.05.0347412-0.

Ressalta que o custo de matéria-prima, secundária, mão-de-obra e acondicionamento, utilizados na produção da mercadoria a serem transferidos somente pode ser aferido pelo estabelecimento que a produz, por sua vez o estabelecimento que as recebe tem apenas conhecimento do valor atribuído pelo remetente e consignado na nota fiscal. Destaca ainda que o Centro Distribuidor não é mera extensão do estabelecimento fabril, mas um estabelecimento comercial instituído para aprimorar a logística de distribuição dos PRODUTOS NESTLÉ pelo país. Assim, ao transferir mercadorias para outros centros regionais utiliza como base de cálculo do ICMS o valor da sua entrada mais recente, nos exatos termos do art. 13, § 4º, I, Lei Complementar 87/96.

Questiona, por fim, a proporção da multa, citando a ação julgada procedente na ADIN 551-1 Rio de Janeiro, se mantido o auto, pede sua redução; requer a realização de diligências para verificação de documentos sobre as operações aqui discutidas, comprovada a insubsistência do Auto de Infração, seu arquivamento.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 174/ 202) repetem, inicialmente os termos da autuação, descrevendo os fatos e fundamentos jurídicos que a sustentaram, ressaltando que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Com relação às preliminares invocadas pelo autuado, dizem os Auditores sobre a alegação de nulidade em função do julgado do STJ que, neste, há clara menção ao inciso II, art. 13, § 4º, CTN, que trata da base de cálculo de produtos industrializados; no mérito, discutem a alegação de legalidade da base de cálculo adotada pelo autuado que, nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação incluiu todos os elementos do custo de produção.

Esclarecem sobre o papel da Lei Complementar, utilizando-se ainda do texto do professor Alexandre Freitas, afirmando que, no Brasil, em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento de prerrogativas do poder central e isto já explica a força da lei geral. A competência legislativa em torno do ICMS é Estadual, mas a legislação tributária do Estado deve absoluta obediência às regras veiculadas em lei complementar. Nesta situação alegam que a LC 87/96 determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação. Ressaltam que a LC estabelece regras em consonância com o que está prescrito expressamente na Constituição Federal nos artigos 155 §2º XII “i”, 146 III “a” e ato contínuo, o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

No que tange à 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 (fl. 190) 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 à fl. 192, estudo feito pela Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo sobre as rubricas componentes do custo industrial listadas na Lei Complementar (art. 13, §4º, II), além da definição dos conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

Discorrem sobre a impropriedade contida na legislação do Estado de Minas Gerais, que também modifica os itens de custos previstos na LC 87/96, nessas operações de transferências, criticada pelo Ministro Luiz Gallotti no voto que proferiu no julgamento do RE 71.758, transcrito à fl. 194. Observam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT-5, de 15.06.05, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

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

Citam ainda e transcrevem Decisões dos Conselhos de Contribuintes dos Estados, através dos acórdãos CJF 1794/00, 210-11/04, CJF 0340-11/06. 0409-11/03 (Bahia); 60891010 (Paraná); 085/2000 (Minas Gerais), definindo que a base de cálculo a ser adotada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa compreenderá o custo da produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário mão-de-obra e acondicionamento. Posição similar adotada pelo TJ RS, processo nº 70002778157 (junho 2007); STJ Resp. 707.635-RS (novembro 2005); STF Recurso Extraordinário 79452/RS (de maio 1977). Traz ainda decisão similar recente (ago/08) do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia - CONSEF

Com relação às transferências com interposição de Centros Distribuidores, dizem que nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento fabricante e os centros de distribuição deve ser adotado com base de cálculo o valor da entrada mais recente. Isto porque, tais centros de distribuição são verdadeiros estabelecimentos atacadistas, equiparados a estabelecimento industrial nos termos do artigo 9º, Decreto 4544, de 26.12.2002, que transcrevem, à fl. 217, posição também adotada pelo art. 51 pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, fl. 218, completa que a regra do valor mais recente é para ser aplicada quando se transferem mercadorias que não foram fabricadas pela autuada, pois nesse caso, há o desconhecimento do custo de produção e que a não adoção do custo de mercadoria produzida nas saídas dos produtos industrializados, entre estabelecimentos distintos, mas dos mesmos titulares, no dizer da Lei Complementar, provocaria enorme planejamento tributário e pagamento a menos do imposto devido na unidade da federação do destino.

Dizem que o artigo 13, § 4º da Lei complementar estabelece em seus incisos as três modalidades de transferências. No primeiro, o valor da entrada mais recente, para as operações que envolvam mercadorias ou produtos adquiridos de terceiros, pessoas jurídicas diversas dos titulares, em outras palavras, os produtos industrializados não foram fabricados pelo mesmo titular; no inciso II, o custo da mercadoria produzida, quando ocorrer transferência de produtos fabricados pelo mesmo titular. A empresa que produziu é do mesmo titular da empresa que recebe em transferência, não importando o local físico desta produção; o inciso III trata da transferência de produtos não industrializados, e a base de cálculo é o preço corrente no mercado atacadista.

Afirmam ainda que a transferência de mercadorias do estabelecimento fabricante para um Centro de Distribuição não implica mudança de titularidade. Assim, nas saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, deve ser utilizada como base de cálculo o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, na hipótese do titular fabricar os produtos objeto das operações de transferências estaduais.

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

## VOTO

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:

I – Nulidade. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração tendo em vista o alegado equívoco na motivação da lavratura do Auto de Infração. Constato, no entanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, exatamente o oposto da reclamação defensiva. A infração questionada no Auto de Infração encontra suporte nas concretas transferências de produtos do Centro Distribuidor da autuada em São Paulo para outro estabelecimento localizado no Estado da Bahia e não no acórdão discutido do STJ (Superior Tribunal de Justiça). Portanto, ao contrário do que afirmou, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação. Além do mais, o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

Rejeito igualmente a preliminar de nulidade.

II – Do confisco e redução da multa. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter confiscatório, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Ressalto ainda que esse órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência tal exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA.

III – Diligência. O autuado requereu a realização de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, possibilitando elucidação da matéria suscitada. Não vislumbro, entretanto, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, tendo em vista a suficiência dos elementos contidos nos autos para a formação da minha convicção. Indefiro-a, pois, nos termos do artigo 147, RPAF BA.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de 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. Argumenta o autuado acerto na utilização como base de cálculo o valor da entrada da mercadoria mais recente, de acordo com o art. 13, §4º, I, LC 87/96, nas operações de transferência de mercadorias dos chamados Centros Distribuidores para estabelecimento filial localizado no Estado da Bahia. Isto porque, defende o autuado, que os produtos transferidos para o Estado da Bahia são originários de estabelecimento comercial e não de estabelecimento industrial. Os Auditores Fiscais, por sua vez, compreendem que em tais transferências, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com prescrição no art. 13, §4º, II, LC 87/96, sua base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Explica o autuado o curso de suas mercadorias sendo, primeiramente, transferidas da unidade fabril para um Centro de Distribuição, que procedem as remessas para os estabelecimentos regionais. Diz ser incontestável que transferências realizadas pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição deve obedecer aos dispositivos da Lei Complementar 87/96. Mas, diz também que o Estado de São Paulo, utilizando sua competência tributária, determinou que a base de cálculo do imposto, nas operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, realizadas em seu território, pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo. Estando, pois, sua operação fabrica/centro distribuidor, em perfeita consonância com a legislação paulista.

Afirma que os Centros de Distribuição, ainda que do mesmo titular, são estabelecimentos autônomos, comerciais, de acordo com o Decreto-Lei 406/68, disso decorre que nas transferências por eles realizadas devem ser atribuídas como base de cálculo do ICMS o valor da entrada mais recente.

Efetuiu então transferências de produtos de estabelecimentos localizados no Estado de S. Paulo para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. A fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Aqui reside o ponto nevrálgico da lide e que passaremos a análise detalhadamente.

Devo chamar a atenção para o fato que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou nos valores exigidos no Auto de Infração. A discussão trata tão somente da base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 13/26.

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, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, 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.

Ocorre que, nos autos, não se discute a tributação das operações de transferência realizada pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição, a autonomia dos estabelecimentos da sociedade, nem tampouco a competência tributária do Estado de São Paulo de legislar sobre as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, realizadas no território paulista. 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, seja de São Paulo, seja 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 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 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 administração do Estado de São Paulo, 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 caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre os Estabelecimentos Fabricantes e os Centros de Distribuição, 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 supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da interposição do Centro de Distribuição que pertence ao mesmo fabricante das mercadorias. Caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Nesse sentido, importante destacar o Acórdão nº 468/08 do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais – TARF do Estado do Rio Grande do Sul, a seguir reproduzido:

“O fato de se interpor no fluxo de circulação dos produtos provenientes das fábricas da empresa localizadas no Estado de São Paulo para o estabelecimento autuado uma unidade (ainda dentro do território desse ente federativo) com a função de distribuir para todo o território nacional as mercadorias produzidas (Centro de Distribuição) não descaracteriza a natureza econômica daquelas operações levadas a efeito, quer dizer, são efetivamente os estabelecimentos fabricantes da empresa a estarem promover as transferências interestaduais

para a filial de Porto Alegre. Nesse sentido, a regra de incidência em ditas operações é a expressa no inciso II do mencionado § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, a determinar que a base de cálculo seja apurada pelo custo da mercadoria produzida”.

(...)

“A circunstancial interposição de um Centro de Distribuição nesse iter não pode nortear a incidência da norma. Caso assim não fosse, os Estados consumidores não receberiam nenhum valor agregado relativamente a essas operações”.

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 (não cumulatividade). 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 com valor maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal 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.

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 assim que os Auditores expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação, amortização, frete (CIF) e custos fixos (manutenção, aluguéis, etc.), porque não se confundem com matéria-prima, nem material secundário, nem mão-de-obra ou acondicionamento. Com relação ao frete com cláusula CIF, sua retirada da composição da base e cálculo deu-se porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador de serviço e o tomador (pessoas jurídicas distintas).

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, base de cálculo do presente Auto de Infração, com cópias anexas, à título exemplificativo, fls. 13/26,

cuja totalidade do documento foi fornecida ao autuado, conforme recibo juntado aos autos fl. 87. Tal demonstrativo contém 495 folhas, encontra-se gravado no CD entregue ao contribuinte.

- 2) Foram identificadas cópias de notas emitidas pelo estabelecimento Centro Distribuidor de São Paulo, além de notas fiscais emitidas pela filial no Estado de São Paulo, Rio de Janeiro, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular localizado no Estado da Bahia, acostadas aos autos a título exemplificativo (fls. 63/85);
- 3) Acostaram às fls. 30/31, a primeira e a última folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores, a título exemplificativo da gravada em CD;
- 4) Elaboraram demonstrativos às fls. 33 e 34, de um total de 569 páginas que compõe a planilha de custo de produção apresentada pelo contribuinte, nos quais fizeram indicação dos itens que foram excluídos da base de cálculo apurada relativa às operações de transferências.

Conforme já mencionado, a impugnante 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, e que, no seu entender, é o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, posição que não nos filiamos, conforme exposição desse voto.

Com relação aos itens que foram expurgados, compatibiliza o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Portaria 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Pelo exposto, restou comprovado que na hipótese do o contribuinte ser fabricante das mercadorias, a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual será o custo da mercadoria produzida (art. 13, § 4º, II da LC 87/96) e não o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I da LC 87/96). Frise-se ainda que naquele custo, somente a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos exatos do inciso. Eventuais transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular não alteram a regra estabelecida na Lei Complementar. A simples transferência entre estabelecimento industrial e comercial (com a função de posterior distribuição no território nacional) do mesmo contribuinte não implica nova cadeia produtiva, uma vez que não ocorreu a transferência de propriedade das mercadorias.

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 **206891.0033/08-0**, lavrado contra a **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 896.039,15**, 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, 27 de novembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA