

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0019/09-6  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0401-02/09  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 10/09/2010

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0270-11/10

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei como o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante, caso dos autos. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0401-02/09 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF inicialmente rechaçou a alegação de decadência e as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, bem como rechaçou a alegação de que a multa é confiscatória, o pedido de redução da multa e indeferiu o pedido de diligência, tudo nos seguintes termos:

- I. que não acolhe o pedido de nulidade suscitado acima, visto que coaduna com a PGE/PROFIS em Parecer ao Processo nº 206891.0006/08-3, Acórdão nº CJF 0125-11/09, que neste sentido se posicionou, afastando a possibilidade de nulificar procedimento dessa natureza, por qualquer vício formal apontado, pois segundo o seu opinativo, nesses casos, *“em nada prejudica a perfeição formal do processo administrativo fiscal a citação ou até transcrição de outros julgados, pois o que efetivamente motivou a autuação foi a acusação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa com base de cálculo supostamente superior à prevista na lei complementar.”*
- II. que se observa da descrição dos fatos do Auto de Infração, entre os diversos fundamentos explicitados, que foi identificado que nas operações de transferências foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96, tendo sido identificados o sujeito passivo, a base de cálculo, bem como foram indicados os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei, preenchendo o Auto de Infração todos os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA, não contendo vício formal que conduza à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal.
- III. que em relação à alegação de que a proporção da multa aplicada é excessiva, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não foi

a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42, além de não ter a Junta de Julgamento Fiscal competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, ao teor do art. 159, RPAF-BA;

- IV. que indefere o pedido de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, para a elucidação da matéria suscitada, visto que não vislumbrou tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe dessa providência e os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da sua convicção, nos termos do Art. 147, RPAF BA.

No mérito, assim se pronunciou a Primeira Instância, em síntese:

- I. que a defesa não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, tratando-se a discussão tão-somente sobre a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos constantes dos autos;
- II. que, relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 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, conforme art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, e assim sendo, 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;
- III. que, nos autos, não se discute a tributação das operações de transferências realizadas pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição, a autonomia dos estabelecimentos da sociedade, nem tampouco a competência tributária do Estado de São Paulo e de Minas Gerais de legislar sobre as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, realizadas em ambos os territórios (paulista e mineiro), mas, 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 nº 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, de Minas Gerais seja da Bahia, sob pena de grande insegurança jurídica e prejuízos ao pacto federativo;
- IV. que a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencente ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar, e assim, 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, e ainda que tenha agido em cumprimento a orientações dadas pelas próprias administrações dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada;
- V. que 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, e que no presente caso, examinando os elementos trazidos aos autos, como bem esclarecem os autuantes, verifica-se que foram consideradas as operações de transferências oriundas diretamente das fábricas da Nestlé, nos Estados de São Paulo e de Minas Gerais para a filial atacadista localizada neste Estado, consoante demonstrativos produzidos pelos autuantes às fls. 13 a 51, fundamentados na planilha de custo de produção fornecida pelo contribuinte às fls. 68 e 69, 71 e 72 e 74 a 81, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão segundo disposto no inciso II da norma citada;

- VI. que os autuantes demonstram que não houve a intermediação de um CD – Centro de Distribuição, para tanto juntaram aos autos relação dos CNPJ (fl. 51) das fábricas, constantes também dos seus demonstrativos, que fizeram a transferência diretamente para a filial localizada neste Estado, além de anexar aos autos notas fiscais oriundas de fabricantes da Nestlé com destino à filial baiana (fls. 59/66) e, ao final, apresentaram “memória de cálculo” (fl. 142) para demonstrar a forma como foram produzidas as planilhas às fls. 13 a 49;
- VII. que nas operações de transferências de mercadorias, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, pois não existe transmissão de titularidade, mas, no entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais, acertadamente, 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 como também para o estabelecimento de destino;
- VIII. que, a partir de então, fácil é o entendimento de que 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;
- IX. que 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;
- X. que 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 à custa dos outros, por isso 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.
- XI. que verifica, assim, que os autuantes expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com manutenção, reparos, despesas de escritório, material de limpeza, seguro, taxas, amortização, depreciação de máquinas e equipamentos, etc., porque não se confundem com matéria-prima, nem material secundário, nem mão-de-obra ou acondicionamento, e que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação.
- XII. que em relação aos itens que foram expurgados, compatibiliza o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias provenientes de estabelecimento industrial para outro estabelecimento do mesmo contribuinte restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, I, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento

tro tipo de custo, e que tal 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). 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 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.

- XIII. que deve ser ressaltado que as mencionadas decisões proferidas nos Processos Administrativos nº 206891.0001/08-1 e nº 206891.0026/08-4 em que a Nestlé é parte, prolatadas nos Acórdãos CJF nº 0126-11/09 e nº 0129-11/09, dizem respeito a operações de transferências de mercadorias remetidas por Centro de Distribuição, sendo que nessa situação especificada, entendeu a Câmara de Julgamento Fiscal, que deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, mas no presente caso, conforme esclarecido anteriormente, foram consideradas exclusivamente as operações de transferências oriundas diretamente da fábrica da Nestlé para a filial atacadista localizada neste Estado;

Conclui a JfF no sentido de que na hipótese de 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), e que, naquele custo somente deve ser considerada a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos exatos do inciso II mencionado.

Inconformado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 317 a 340 – onde, inicialmente reitera a alegação defensiva de nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que os autuantes ao descrever as supostas irregularidades por ele praticadas fazem menção à Decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 707.635-RS, sendo que o referido Julgado não guarda relação com as operações realizadas pelo recorrente, pois trata de discussão a respeito de base de cálculo do ICMS quando da transferência de produto industrializado ou *in natura* para estabelecimento localizado em outro Estado, restringindo-se a discussão à condição do produto arroz beneficiado como produto industrializado ou *in natura*. Já nas operações realizadas pela empresa, não há discussão acerca da industrialização ou não dos produtos transferidos para a Bahia, girando a discussão em torno da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, §4º, incisos I ou II da LC 87/96, uma vez que os produtos transferidos para a Bahia são originários de estabelecimento comercial e não de estabelecimento industrial, como considerou os autuantes.

Aduz que os dispositivos tidos como infringidos não guardam qualquer relação com o julgado do STJ, valendo dizer, assim, que a motivação para a lavratura do Auto de Infração está em descompasso com o referido julgado, o que evidencia a sua nulidade, por constituir a motivação elemento essencial do ato administrativo, conforme jurisprudência pacífica do STJ.

Adentrando especificamente no mérito da autuação, afirma não assistir razão à JfF ao manter a exigência fiscal. Informa que as mercadorias que o recorrente recebe são primeiramente transferidas dos fabricantes para outros estabelecimentos/centros de distribuição, que as remetem para vários outros estabelecimentos em todo o território nacional, aos quais compete a distribuição regional, dentre eles o estabelecimento situado em Salvador.

Afirma que a Administração Tributária desconsiderou as operações de transferência de mercadorias do fabricante para os centros de distribuição, partindo da premissa de que esta transferência não gera efeito algum e, portanto, a base de cálculo a ser atribuída na transferência interestadual deveria ser a relativa à fictícia venda direta do fabricante, a qual nunca ocorreu.

Assevera que o art. 146 da Constituição Federal atribui à Lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos, que o Decreto-Lei 406/68 e a LC 87/96 determinam a autonomia dos estabelecimentos, além do que o art. 12 da LC 87/96 prescreve como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que não pode ser ignorado pelo Fisco baiano.

Reitera que ofereceu à tributação pelo ICMS as transferências dentro do território paulista com base na legislação paulista, amparada por sua vez pelo art. 13, inciso I e §4º da LC 87/96, utilizando como base de cálculo o valor da operação praticada.

Em relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que a autuação 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 de aquisição oriunda de terceiros, e o custo de fabricação - art. 13, § 4º, II - para a hipótese de o próprio contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Ressalta que assim está definido na legislação paulista e na legislação baiana, citando a Lei nº 7.014/96 e o RICMS. Conclui, assim, que sendo o centro distribuidor um estabelecimento comercial, que também vende mercadorias, portanto autônomo, e não mera extensão do estabelecimento fabril do recorrente, como faz crer a JJF, as transferências dele decorrentes devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente.

Diz que não foi observado, assim, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que devem ser, para fins de cumprimento de obrigações tributárias, isoladamente considerados, não podendo o Estado dar distintos tratamentos para a mesma situação, ou seja, considerar para efeito de arrecadação do ICMS a operação com o CD como autônoma e, para efeito de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, desconsiderar totalmente a participação do CD na operação, ao tempo que transcreve Decisão da Fazenda Pública de Porto Alegre no Processo nº 001/01.05.0347412-0, que entende corroborar sua tese.

Alega que se o Fisco Baiano desejasse alcançar a operação realizada entre o industrial e o estabelecimento atacadista na Bahia, esta sim sujeita ao custo como única base de cálculo permitida, a operação com os CDs em SP e MG deveria ter sido totalmente desconsiderada como simulação, o que não ocorreu, pois tanto na Decisão recorrida como no Auto de Infração não se vê uma linha sequer tratando de uma eventual simulação nas operações do recorrente, o que demonstra a total fragilidade do lançamento. Assevera que a utilização de CD em suas operações é questão primordial em sua logística da qual não pode abrir mão.

Por fim, quanto à penalidade aplicada, argui que não lhe pode ser exigida, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que transcreve, e que a aplicação de multa tão elevada afronta a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal, pois a mesma transborda o limite do razoável, citando e transcrevendo Decisão do STF na ADIN 551-1 – do Rio de Janeiro, que entende corroborar sua tese.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 349 a 361, manifesta-se pelo não acatamento da alegação de nulidade suscitada pelo recorrente, por entender que o lançamento tributário não contém falhas, permitindo o pleno exercício do seu direito de defesa. Também rechaça a alegação de confiscatoriedade da multa aplicada, por estar regularmente prevista na Lei nº 7.014/96, bem como rechaça as arguições de inconstitucionalidades levantadas na peça recursal, consignando que falece competência a este órgão colegiado para sobre elas se manifestar, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA. No mérito, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, ressaltando que a imputação fiscal encontra lastro no art. 13, §4º, inciso II da LC 87/96, e que o procedimento do contribuinte, ao incluir outros componentes na base de cálculo do imposto redundou em débito fiscal superior ao que está previsto na legislação tributária e, conseqüentemente, em um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia a maior.

Às fls. 363 a 366, consta petição atravessada aos autos pelo recorrente opinativo da PGE/PROFIS pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com o argumento de que em diversos casos idênticos ao presente, tanto o



própria PGE/PROFIS manifestaram-se pela impossibilidade de manutenção da exigência fiscal, ao tempo que cita e transcreve ementa de julgamento proferido no Auto de Infração nº 206891.0001/08-1, lavrado contra a empresa para embasar sua alegação. Alega, ainda, que tal entendimento está consolidado diante de várias Representações que a PGE/PROFIS vem fazendo para o CONSEF no exercício do controle da legalidade dos débitos inscritos em dívida ativa sobre a mesma matéria, citando trechos dos Pareceres deste órgão jurídico proferidos nos Autos de Infração de nºs 206891.003-08/7 e 206891.0017/09-3, solicitando, ao final, que os autos sejam remetidos à PGE/PROFIS para emissão de novo Parecer, considerando os precedentes invocados.

À fl. 367, consta manifestação da procuradora Sylvia Amoêdo ratificando o opinativo exarado nos autos pela PGE/PROFIS, ao tempo que assevera que, ao contrário do que afirma o recorrente, este Auto de Infração não guarda identidade com os outros autos de infração citados pelo recorrente em sua petição, pois nesta ação fiscal os autuantes limitaram o levantamento às operações realizadas exclusivamente entre as fábricas e o estabelecimento autuado, hipótese onde entende restar claro que o critério para determinação da base de cálculo é o custo da produção, nos termos do art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/96.

### VOTO

Em preliminar, no que toca à alegação de que o Auto de Infração é nulo, pois os autuantes teriam utilizado, como motivação do lançamento, Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 707.635 – do Rio Grande de Sul – que não guardaria relação com as operações realizadas pela empresa, a mesma é inteiramente descabida, a uma, porque a motivação do Auto de Infração, utilizada pelos autuantes, tem como base não o referido Julgado, mas na legislação do ICMS, a saber a Lei Complementar nº 87/96 e a lei ordinária do ICMS no nosso Estado - Lei nº 7.014/96 – citadas expressamente e entendidas pelos autuantes como normas infringidas pelo sujeito passivo, e, a duas, porque a citação da Decisão judicial na peça inicial da autuação não se constituiu em motivação do ato administrativo como que fazer crer o recorrente, e sim mera informação complementar do agente fiscal que sequer vincula o órgão julgador administrativo. Assim, como não se faz presente qualquer hipótese que enseje a decretação de nulidade do presente Auto de Infração, arrolada no art. 18 do RPAF/BA, entendemos correta a Decisão recorrida que a rechaçou.

No que toca ao pedido de não aplicação da multa cominada com base no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, temos a consignar que tal diploma legal – que veiculou alterações no Decreto-Lei nº 406/68, que normatizava o antigo ICM e as normas gerais de direito financeiro – ao contrário do afirmado pelo recorrente, foi vigente à época do ICM, não mais sendo aplicável, visto que não recepcionado pelo sistema tributário instituído pela Carta Magna de 1988.

Ainda, quanto à alegação de que a multa aplicada fere a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, também deve ser rechaçada, pois a multa cominada à infração encontra-se prevista em diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado – Lei nº 7.014/96 – sob o qual não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

No mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente. O Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seus estabelecimentos fabris localizados em outros Estados da Federação - Estados de São Paulo e Minas Gerais - para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado como base de cálculo o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente, acarretando crédito em valor superior, suportado pelo Estado da

O recorrente centra sua discussão no mérito no sentido de que a l seria a disciplinada no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Compleme

Created with

correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e não a prevista no inciso II do mesmo dispositivo legal. Também alega o recorrente que as operações objeto da autuação não teriam sido realizadas pelos seus estabelecimentos fabris, como alegam os autuantes.

Inicialmente, como a questão centra-se na correta base de cálculo a ser aplicada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, devemos, de logo consignar que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

*“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;”*** Grifos nossos.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº. 87/96, ainda que, por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve, de pronto, ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº. 87/96, ao disciplinar parâmetro de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, específico custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade, como quer o

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97.

Deve-se ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, em Decisão proferida no Recurso Especial nº 707.635-RS - citada e transcrita na informação fiscal de fl. 222 - já se manifestou no sentido de que *“a fixação da base de cálculo do produto industrializado para fim de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II, não pode ser modificado por regra estadual”*.

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.

Por fim, quanto à alegação de que os estabelecimentos remetentes seriam distribuidores – Centros de Distribuição – e não fabricantes, não merece a mínima guarida, já que os demonstrativos e documentos fiscais acostados aos autos pelos autuantes comprovam que, de fato, as operações de transferências foram realizadas pelos estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo e Minas Gerais, conforme fls. 51, 59 a 66 e 68 a 122. Assim, como bem frisou a PGE/PROFIS em sua última manifestação nos autos, as decisões apresentadas pelo recorrente não guardam qualquer identidade com o presente lançamento de ofício, posto que estas referem-se a autos de infração onde se exigia glosa de crédito nas transferências interestaduais realizadas por centros de distribuição, que não é o caso presente.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo e homologando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração epigrafado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206891.0019/09-6**, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$327.953,35**, 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, 20 de agosto de 2010.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS