

A. I. Nº. - 206891.0013/11-0
AUTUADO - SADIA S/A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
JOAQUIM MAURICIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 09.08.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0223-04/11

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 do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de nulidade suscitada. Negado o pedido de diligência ou perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 07/02/2011, exige-se o ICMS no valor de R\$ 1.065.383,56, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, 'a' da Lei nº 7.014/96, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

No campo "*Descrição dos Fatos*" consta que a ação fiscal é referente à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a'), a Lei Complementar 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de tributação deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que equivalem à soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC 87/96 dá amparo à Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, II) que, por sua vez, respalda o disposto no art. 56, V, 'b' do RICMS/BA, que exige a glosa de crédito fiscal decorrente de base de cálculo a mais nas situações semelhantes à aqui tratada. Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal.

Acrescenta-se que a exigência trata de expurgo dos itens atinentes à depreciação, manutenção, frete – CIF, energia, combustíveis etc., com base em planilha de custo de produção apresentada pela própria sociedade empresária.

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas decisões administrativas e de tribunais superiores relativas à matéria.

O autuado, através de advogado regularmente constituído, cujo instrumento de mandato está à fl. 183, apresenta impugnação às fls. 134 a 179.

Após sintetizar os fatos ocorridos, em preliminar, menciona o princípio da autonomia dos estabelecimentos, dispositivos da legislação de Santa Catarina, da Constituição Federal e os artigos 11, 12 e 25 da Lei Complementar 87/1996, afirmando, com fundamentos doutrinários, que os trabalhos de auditoria são imprestáveis, pois tiveram por base informações obtidas em outras unidades da Federação, do que resulta a sua nulidade.

No mérito, pugna pela improcedência, pois a fundamentação legal tomada pelos auditores fiscais seria absolutamente tendenciosa e não guarda relação com a situação em exame, o que afirma após ter recorrido às técnicas e princípios de hermenêutica, citados às fls. 147/148.

Em seguida, frisa que a expressão do dispositivo legal que determina que “*a base de cálculo do imposto é (...) na saída de mercadoria (...)*”, trata exclusivamente de operações de saídas, não sendo possível concluir que se refere a créditos de entradas. Aliás, a interpretação dada pelo Estado da Bahia agride o princípio da não cumulatividade.

Pergunta: “*a Fazenda do Estado da Bahia determina valor máximo da base de cálculo das operações de seus contribuintes? Acaso o ente fazendário baiano devolveria ao contribuinte, de ofício, o valor do imposto pago em operações que esta, supostamente e para fins de exemplo, entendesse estar a maior do que o determinado em sua norma (caso houvesse tal disposição)? Seria constitucional norma que limitasse o valor máximo das operações realizadas entre particulares*”?

Com fulcro no art. 20 da LC 87/1996 e no julgamento do RESP 1.175.166, assevera que os valores registrados na sua escrita decorrem de creditamento permitido pela legislação, já que estão relacionados às aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade empresarial, ou seja, são produtos de revenda.

Prossegue afirmando que a planilha de custos de produção fornecida aos autuantes tem a natureza meramente gerencial, posto que possui a função de atender às necessidades internas do estabelecimento, cujas atividades se submetem à legislação sanitária, não sendo destinada ao cálculo de crédito do imposto ou a quaisquer outros objetivos fiscais.

Às fls. 156 a 158 fornece em detalhes o fluxo de produção, sublinhando que o mesmo reforça a impropriedade de se segregar rubricas gerenciais quando da utilização destas para a formação do preço de transferência.

Neste sentido, traz a lume lições de Adolpho Bergamini e outros doutrinadores, juntamente com jurisprudência e Norma de Procedimento Contábil do IBRACON, para, com supedâneo no art. 110, CTN, afirmar que o entendimento dos auditores fiscais é equivocado, em especial no que se relaciona à energia elétrica, que em todas as outras unidades da Federação é considerada insumo (art. 33, LC 87/96, fl. 170).

Na eventualidade de não serem acolhidas as suas razões, com base em doutrina, jurisprudência e dispositivos constitucionais, aponta o caráter confiscatório da multa aplicada.

Fornece endereço para intimações e notificações, pleiteia a realização de diligência ou perícia e conclui requerendo a nulidade ou a improcedência da autuação, ou, por fim, a exclusão da multa.

Protesta pela utilização de todos os meios de prova admitidos.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 408 a 452, esclarecendo que realizaram auditoria objetivando verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade da Federação.

Buscando uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevem e citam os artigos 155, § 2º, XII, ‘i’, e 146, III, ‘a’ da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘b’), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Esclarecem que no corpo do Auto de Infração constam as informações necessárias para a verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Assim, os gastos com

manutenção, depreciação, amortização e frete (CIF) devem ser expurgados para efeito da determinação da base de cálculo.

Com relação à peça defensiva, registam que a única forma de aferir se a transferência foi efetivada de forma legal é utilizando informações do remetente.

Relativamente à base de cálculo, ressaltam que o autuado tem que obedecer – em primeiro lugar –, ao que está prescrito de forma expressa na Constituição Federal e, ato contínuo, ao que prevê a Lei Complementar do ICMS.

Chamam a atenção para o papel da LC 87/96 no campo do ICMS. Discorrem sobre o art. 155, § 2º, XII, 'i' e 146, III, 'a' da CF/88, no que se refere ao valor tributável, bem como o art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que prescreve a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. Salientam que, de acordo com esses dispositivos, o método de formação da base de tributação do ICMS é reproduzido no art. 56, V, 'b', do RICMS/BA, respaldado no art. 17, § 7º, II da Lei nº. 7.014/96. Manifestam que é legítima a glosa de crédito fiscal decorrente de valor a maior nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e, conseqüentemente, destaque e utilização a mais do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Resumem, então, que o comando contido no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na própria norma. Assim, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, etc. devem ser excluídos para efeitos da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Transcrevem parte do texto de autoria do professor Márcio Alexandre Freitas, afirmando que *“retirar do âmbito da Lei Complementar a definição ou fixação da base de cálculo dos impostos, em especial do ICMS, é subtrair a própria efetividade da reserva constitucional”*.

Mencionam o Recurso Especial nº 707.635, cuja decisão é nesse sentido, ao esclarecer que nenhuma lei estadual pode alterar o sentido e o alcance do que está expressamente definido na LC 87/96, sobre a composição da base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades federadas, por se tratar de questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as unidades da Federação.

Em relação à definição dos efeitos tributários e interpretação das normas de Direito, mencionam doutrinadores como Luciano Amaro, Sacha Calmon Navarro Coelho, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, para fundamentar o entendimento de que o Direito Tributário sempre que quiser determinar alguma obrigação, deve fazê-lo de modo expresso, e que o art. 110 do CTN proíbe que o legislador infraconstitucional altere os conceitos e institutos de direito privado, objetivando expandir a competência tributária prevista no Texto Constitucional, preservando a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes da Federação. A decisão, portanto, quanto aos conceitos de custos de produção, deve ser feita a partir da doutrina e das normas gerais do direito tributário, nos termos dos artigos 109 e 110 do CTN.

Dizem que, nessa esteira de pensamento, surgindo controvérsias e dúvidas, busca-se a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como pode parecer no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o direito tributário infraconstitucional pode alterá-los. No caso desta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado e para a Ciência Contábil.

Constroem, assim, o seguinte pensamento: a LC nº. 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu e fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isto é, o que se entende por matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade ou de outros institutos de direito privado.

Tratam, então, sobre os elementos básicos do custo industrial, transcrevendo textos de Faculdade localizada no Estado de São Paulo, que definiram, num trabalho de pesquisa, os quatros elementos listados na LC 87/96 (materiais, material secundário, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação), reafirmando tal definição em outros trabalhos da área de contabilidade, os quais foram citados: de autoria do Professor Paulo H. Teixeira, “Os conceitos de custo de produção”; conceitos de depreciação, despesas com vendas, mão-de-obra, matéria-prima em consulta ao Dicionário de Custos (professores George Sebastião Guerra Leone e Rodrigo José Guerra Leone); conceitos idênticos descritos no livro Contabilidade de Custos do professor Eliseu Martins.

A ciência contábil é também apta a afirmar que a parcela de frete CIF não é elemento de custo de produção, pois despesas de vendas são os gastos relacionados à atividade de venda. Portanto, o frete nas operações subseqüentes de saídas ou transferência, após a produção industrial, é uma despesa, não existindo nenhum vínculo com o custo de produção. Assim sendo, pelo simples fato de não ser parte integrante do custo de produção, não poderia compor a base de cálculo nas operações de transferência interestadual prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96.

Com relação à questionada utilização do custo de energia elétrica, citam e transcrevem a Súmula nº. 12 do antigo Conselho de Contribuintes (atualmente denominado CARF, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), que preconiza: “*Não integram a base de cálculo do crédito presumido da Lei nº. 9.363 de 1996, as aquisições de combustíveis e energia elétrica, uma vez que não são consumidas em contato direto com o produto, não se enquadrando nos conceitos de matéria-prima ou produto intermediário*”.

Transcrevem respostas das Consultas de nº.s 090/2000 e 56/2002, cujos pareceres foram proferidos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná. Estes foram taxativos no sentido de que a base de cálculo nas saídas interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular deveria obedecer ao disposto no art. 13, § 4º da LC 87/96 (art. 6º, § 4º da Lei Estadual nº. 11.580/96 do Estado do Paraná).

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 RESP 71.758. Destacam similar impropriedade na Decisão Normativa CAT/05, de 15/06/2005, do Estado de São Paulo, observada sob a ótica do professor Alexandre Freitas.

Reproduzem jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, Tribunais Regionais e Superiores, além de acórdão do CONSEF/BA referentes ao mesmo tema.

Colacionando julgados do STF, destacam que o tribunal maior do país firmou jurisprudência no sentido de que as leis complementares devem definir os fatos geradores e fixar as bases de cálculo dos impostos de forma expressa. Ou seja, os temas tratados em leis complementares são prescrições taxativas, especialmente aquelas que tratam sobre a definição ou fixação de base de cálculo dos impostos.

Sugerem que o Auto de Infração deva ser julgado totalmente procedente.

VOTO

O presente Auto de Infração traz a exigência de ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, em função de operações interestaduais de transferências de

mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Afasto, inicialmente, a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, haja vista que, conforme narrarei adiante, a exigência tributária objeto da autuação se encontra devidamente prevista em Lei Complementar, não se verificando qualquer situação que possa ser interpretada como ofensiva a princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal.

Por outro lado, a Administração Pública está apenas aplicando aquilo que a lei expressamente lhe possibilita.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal. Os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicam o supedâneo jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, na informação fiscal, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Concluo que não há ilegalidade, tampouco extrapolação de poder, no fato de as autoridades autuantes terem requerido informações de estabelecimento localizado em outra unidade federativa, seja porque relativas a transferências para unidade localizada na Bahia, seja porque fornecidas de forma espontânea.

As planilhas utilizadas são da lavra do próprio estabelecimento autuado, em razão de que não podem – a esta altura – ser desqualificadas sob o argumento de se prestarem a mero gerenciamento.

A multa está prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96. Esta instância não possui atribuição legal para cancelar ou reduzir multa por descumprimento de obrigação principal (arts. 158/159, RPAF/99), tampouco para apreciar constitucionalidade de dispositivos legais (art. 167, I, RPAF/99).

Os autos encontram-se devidamente instruídos. Não existem lacunas, obscuridades ou contradições a ensejar necessidade de perícia ou diligência, em função de que nego o pedido respectivo.

Quanto ao endereço fornecido, deve a sociedade empresária observar as normas dos arts. 108/109, RPAF/99.

No mérito, o contribuinte pugna pela improcedência da autuação, alegando que na composição da base de cálculo foram utilizadas as rubricas previstas na legislação para a operação de transferência interestadual para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Relaciona os componentes do custo de transferência, sob a justificativa de tratar-se de elementos indispensáveis, concluindo que tem o direito de transferir o bem pelo custo contábil que entendeu pertinente.

Verifico que a ação fiscal objetivou a glosa de determinados valores que foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS e que, portanto, não poderiam ser apropriados a título de crédito.

Compulsando-se os elementos que fazem parte do processo, verifico que o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art. 13, § 4º, inciso II da Lei Complementar nº. 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendido, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de forma específica, não admitindo nenhum outro item, a exemplo de energia, frete – CIF, depreciação etc.

Verifico que a autuação foi feita com base em informações legítimas do próprio contribuinte, onde constam de forma discriminada os itens do custo de produção. Com base nesses dados,

foram separados os custos que estão de acordo com a LC 87/96 (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento), sendo expurgados os demais itens, sem qualquer exclusão indevida ou distorção.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias. A base impositiva constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tributo, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea 'i', e 146, inciso III, alínea 'a'.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, 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 traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à 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, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso 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”.

Desse modo, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “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: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC 87/96, que é respaldada, como já delineado, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria Administração do Estado de origem, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Em suma, 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, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação

não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda porque, nas operações de transferência, mesmo ocorrendo circulação física da mercadoria, não se observa um negócio jurídico empresarial, não existindo, por consequência, uma transmissão de titularidade. Apesar da circulação física, não houve uma circulação jurídica, haja vista que a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor da mercadoria, não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, porém situado em 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 para o estabelecimento de origem como para o estabelecimento de destino.

A partir dessa reflexão, torna-se fácil o entendimento da situação sob análise: 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 delineado na LC 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e o que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que, sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, ao final, suportado pelo consumidor. Produtor, distribuidor e comerciante estão amparados pelo sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Caso fosse mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o estado onde está localizado o consumidor final, tendo recebido transferência com valor a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo legislador constituinte.

Tal não bastasse, essa situação terminaria por ferir o pacto federativo, que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º da CF 88), além do princípio da autonomia distrital, que não admite que estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros. Assim é que a Lei Complementar sujeita todas as pessoas políticas da Federação, tendo uma função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS.

Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os estados e o 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 transferência, 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.

Saliento, ainda, que, conforme decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar. No presente caso, o disposto no art. 13, § 4º, inciso II da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por decisões normativas ou pareceres, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada Lei Complementar. Caso se entenda o contrário, cada estado poderia interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, o que certamente geraria balbúrdia fiscal.

Enfatizo que este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é 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, consoante ressaltado pelos autuantes (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6.008/2006), bem

como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 234/12-04 e CJF 340-11/06.

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção, para determinar base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subseqüentes.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Infração caracterizada.

Ante o exposto, 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 **206891.0013/11-0**, lavrado contra **SADIA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 1.065.383,56**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR