

**A. I. Nº** - 206891.0008/11-6  
**AUTUADO** - PERDIGÃO AGRODINDUSTRIAL S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,  
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE e EUZIANE G. DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 24.08.2011

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0234-04/11

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. **a)** TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS NÃO FABRICANTE DAS MERCADORIAS. **b)** TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ORIUNDOS DE ESTABELECIMENTO FABRICANTE. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o valor da entrada mais recente quando oriundas de estabelecimento não fabricante e o custo de produção, quando oriundas de estabelecimento fabricante, conforme definido na legislação do imposto: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, I e II, LC 87/96). Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 24/01/11, para exigir ICMS no valor de R\$ 833.183,13, em razão das seguintes infrações:

Infração 01: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor R\$ 419.816,53. Período: janeiro a dezembro de 2006. Multa de 60%.

Consta registrado que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada (nos estabelecimentos localizados em outros estados) no mês anterior ao da transferência para a Bahia. Ainda, cabe registrar que, quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente. Para tanto, foi também registrado o ICMS referente às operações de entradas no centro de serviços compartilhados localizado em São Paulo e foi incluído o valor do ICMS às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2006.

Infração 02: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor R\$ 87.884,05. Período: janeiro a dezembro de 2006.

Consta registrado que foi efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96 (art. 13, §4º, I), pois o valor da entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor da última entrada nos estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias, localizados em outros estados, no mês anterior ao da transferência para a Bahia. Ainda, cabe registrar que, quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, de sorte a se

determinar o valor da entrada mais recente. Para tanto, foi também registrado o ICMS referente às operações de entradas no centro de serviços compartilhados localizado em São Paulo e foi incluído o valor do ICMS às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, apenas com relação ao exercício de 2006.

Infração 03: utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Valor R\$ 325.482,55. Período: janeiro a dezembro de 2006.

No campo “Descrição dos Fatos” consta que a ação fiscal se refere 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 nº. 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. A LC nº. 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 aqui tratadas.

Desse modo, os demais gastos devem ser expurgados para fins de determinação da base de cálculo legal, implicando no estorno do respectivo crédito fiscal. É esclarecido, em relação ao frete, que a cláusula CIF, juridicamente falando, é inaplicável às transferências, por não existir a figura do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas).

Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 16 a 20), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11).

Visando confirmar o acerto da auditoria, são apresentadas as seguintes decisões atinentes à matéria em discussão: Acórdãos 1ª JF 040/2010, CJF nº 0210-11/04, CJF nº 0210-11/04, CJF nº 0340-11/06; Processo nº 70002778157, do TJ/RS; Recurso Especial nº 707.635/RS (2004/0171307-1), com posicionamento do STJ; RE nº 79452/RS, emanado do STF (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

O autuado apresenta impugnação (fls. 249 a 298). Em preliminar, diz que o auto de infração teve por base informações obtidas em estabelecimentos localizados em outros estados da Federação, especialmente nos documentos denominados Relação de CNPJ dos Atacadistas – Transferências Para a Bahia – 2006, Relação de CNPJ das Fábricas – Transferência para a Bahia – Produção do Estabelecimento. Confessa que disponibilizou e colaborou de forma irrestrita com os auditores, mas que o procedimento fiscal fere o princípio da autonomia dos estabelecimentos e a jurisdição do Fisco baiano.

Entende que a LC 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte e que tal vinculação tem reflexos, em primeiro lugar, na definição da titularidade do tributo, ao indicar o estabelecimento como “local da operação ou prestação, para os efeitos da cobrança do imposto”. Esse dispositivo estabelece que, ainda que um mesmo contribuinte tenha estabelecimentos em várias unidades da Federação, o imposto será devido àquela em cujo território estiver localizado o estabelecimento em que ocorrer o fato gerador.

Fala que outra consequência do art. 11 citado é a “definição do estabelecimento responsável” pelo pagamento do imposto em função do local em que considera ocorrido o fato gerador, o que reflete o princípio da autonomia de cada estabelecimento em relação aos demais. Afirma que o

inciso IV que, em tese, mitiga os efeitos da autonomia expressando que todos os estabelecimentos respondem pelo crédito tributário não significa que todos são solidários à formação do crédito tributário e que tal entendimento se reforça com a nova redação do art. 25 dada pela LC 102/00.

Transcrevendo-o, entende que o art. 12, I da LC 87/96, fulmina a possibilidade de se estender a outro estabelecimento o fato gerador ocorrido no primeiro. Nesse sentido cita doutrina de José Souto Maior Borges, Roque Antônio Carraza e Hugo de Brito Machado, sobre a inconstitucionalidade dessa matéria.

Conclui a preliminar dizendo ser essencial a precisa identificação de cada estabelecimento do contribuinte, bem como a vinculação, de cada operação para um determinado estabelecimento para que se defina a titularidade ativa da competência tributária, razão pela qual entende que a Bahia não poderia utilizar informações relativas a outros estabelecimentos que não aqueles sobre os quais tem jurisdição para embasar a exação fiscal a contribuintes estabelecidos em seu território, ainda que as informações tenham sido fornecidas pelos próprios estabelecimentos não jurisdicionados. Portanto, o auto de infração deve ser anulado haja vista a ilegalidade da ação fiscal que trouxe em seus trabalhos dados estranhos àqueles atingidos por sua jurisdição, em desrespeito à distribuição constitucional da competência tributária entre os entes federados, bem como à repartição, entre estes, do produto da tributação, assim como por expressa afronta ao princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Quanto ao mérito, diz que o auto de infração é improcedente por trazer fundamentação legal deslocada da pretensão fiscal. Frisa que a autuação se refere a crédito indevido do ICMS interpretando o art. 13, §4º, II da LC 87/96 de forma tendenciosa, pois se recorrendo à hermenêutica não é possível que o mesmo tenha relação com as questões voltadas ao direito ou restrição de crédito do imposto pelo estabelecimento destinatário. Transcreve doutrina de Carlos Maximiliano sobre hermenêutica jurídica para dizer que a expressão do dispositivo legal que determina que “...A base de cálculo do imposto é: ... Na saída de mercadoria..., trata exclusivamente da operação de saída de mercadoria, em nenhum momento sendo possível se visualizar que poderia se referir a limitação de crédito na entrada de mercadorias e/ou insumos em qualquer que seja o estabelecimento”.

Para ele, esse dispositivo quis proteger o ente tributante de “manobras” que os contribuintes poderiam fazer em detrimento da base de cálculo tributável de suas operações entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e, com tal prática, poderiam vir a criar um verdadeiro diferimento do valor do imposto devido na operação e a interpretação que o Fisco baiano dá ao citado dispositivo agride o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Ademais, o Fisco baiano utiliza disposições da LC 87/96 que estão dirigidas ao ente tributante da operação anterior em outro estado a qual não cabe à Bahia determinar o valor máximo do imposto a ser exigido.

Fala que os valores aqui questionados estão relacionados a aquisições de mercadorias vinculadas à atividade da empresa, ou seja, são produtos de revenda. Transcrevendo-o, diz que o art. 20 da LC 87/96 trata da não cumulatividade do ICMS e o §1º estabelece de forma expressa e exaustiva as restrições de utilização de crédito fiscal. Nesse sentido, transcreve entendimento do STJ (RESP nº 1.175.166).

Expressa que todas as mercadorias adquiridas que são necessárias para o desenvolvimento da atividade da empresa geram o direito ao crédito de ICMS, não havendo previsão limitante ao direito ao crédito fiscal. Não obstante, o Fisco baiano fundamenta a glosa dos créditos nos dispositivos legais que estabelecem valor mínimo da base de cálculo na saída de mercadorias e produtos quando da operação entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Embora entenda que a utilização inválida das informações fornecidas pelos contribuintes situados em outras unidades da Federação seja suficiente para invalidar o auto de infração, acrescenta que os autuantes concluíram, conforme os demonstrativos apresentados, que os valores exigidos resultariam da aplicação incorreta das disposições do art. 13, §4º, I e II da LC

87/96, baseando-se, para tal conclusão, nas planilhas de custo de produção fornecidas pelos diversos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Alega que nestas planilhas, os estabelecimentos discriminam os itens dos custos de produção por critérios gerenciais para fins de atender necessidades internas (não sendo elaborados para fins de tomada de crédito do ICMS ou finalidades fiscais), divididos em: i) matéria-prima; ii) materiais direto; iii) custos indiretos sem energia elétrica; iv) energia elétrica; e v) custo total.

Frisa que a empresa se submete ao RIISPOA – Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, aprovado pelo Decreto 1.283/50 e suas alterações e, por isso, não pode avaliar o que são custos de produção de uma companhia dedicada à atividade de uma forma genérica, comum a outras atividades, pois desenvolve suas atividades em diversas etapas, controlando o processo de seleção de espécies, controle de fecundação, cria, engorda, abate, processamento, conservação, distribuição e vendas de seus produtos, tendo a alocação de inúmeros custos diretos, secundários e intermediários em toda a sua cadeia produtiva.

Produz quadro demonstrativo das distintas fases de produção para explicar a impropriedade de se segregar rubricas gerenciais quando da utilização das planilhas para a formação do preço de transferência. Fala que, de fato, o que tem é um custo de matéria-prima e material secundário, acrescidos de mão-de-obra e acondicionamento que, ao fim do processo, se tem, efetivamente, um produto acabado de acordo com o objeto social da empresa e notoriamente conhecido no mercado.

Nesse sentido, quanto ao conceito de custo de produção, traz a lume lições do jurista Adolpho Bergamini para dizer que a exclusão de determinados custos de produção da base de cálculo do ICMS, em operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, agride as disposições do art. 110 do CTN. Em reforço da tese, transcreve excerto da obra “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, de Sérgio de Ludícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, o item 28 das Normas de Procedimento Contábil nº 02 do IBRACOM e ementas de decisões do STF, para dizer que as rubricas de custos apresentadas pelos estabelecimentos remetentes, de fato, devem ser considerados custos de matérias-primas, material secundário/intermediário, pois, quando alcançam sua incorporação ao estágio final da produção são agregados ao produto final de forma integral.

Aduz que, além disso, a auditoria entendeu por glosar o crédito fiscal relativo à energia elétrica que em todos os estados da Federação é considerada insumo/mercadoria, portanto, uma matéria-prima e/ou material secundário. No embalo, frisa conceito para matéria-prima, material intermediário e material secundário e classifica a energia elétrica como material secundário no caso das suas operações. Transcreve os artigos 33, II, “a” da LC 87/96 e 93, II, “a”, 2 do RICMS-BA.

Ademais dos argumentos acima, diz não ter responsabilidade quanto à multa sugerida a entendendo descabida, pois que o auto de infração se refere a fatos geradores ocorridos entre janeiro e dezembro de 2006 praticados pela empresa Perdigão Agroindustrial S.A., que foi incorporada pela Perdigão S.A., em 09.03.2009, tendo esta alterado sua denominação social para BRF – Brasil Foods S.A, em 08.07.2009. Este fato torna ilegal a exigência da multa, tendo em vista o disposto nos artigos 132 e 133 do CTN, que transcreve. Nesse sentido, também transcreve ementa de decisão do STJ e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais no âmbito federal.

Também, quanto à multa, alega caráter de confisco proibido constitucionalmente, conforme art. 150, IV da CF/88, ao tempo que transcreve excertos de doutrina e ementas de decisões judiciais a respeito.

Concluindo, requer que as intimações, notificações e tudo mais a que este auto de infração se referir sejam encaminhadas ao patrono no autuado, a realização de diligência na hipótese de os documentos constantes dos autos e os que apresentam com a defesa forem insuficientes para o reconhecimento da improcedência que pede e, não sendo este o entendimento, que a multa sugerida seja excluída.

Na informação fiscal, de fls. 557 a 604, os autuantes asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, que o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste esteio legal, em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar 87/96, no art. 13, §4º, I e II (que transcrevem), prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “valor da entrada mais recente” (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida (inciso II – que deve corresponder ao somatório de matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento).

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no dispositivo citado, no sentido de não destacar ICMS a mais nas transferências de mercadorias e recolher na origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio da não-cumulatividade, sempre pagará o mesmo valor do imposto. Sublinham a importância deste fato, pois se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o fisco tenderá a utilizar meios para exigir o imposto que lhe pertence. Neste sentido, examinam qual é a correta partilha do ICMS entre os Estados e Distrito Federal nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Repetem informações constantes do corpo do auto de infração: a) que o trabalho verifica a base de cálculo nas transferências interestaduais para o autuado de centros de distribuição (infração 01); de fábricas que não produziram as mercadorias transferidas (infração 02); e de estabelecimentos industriais que produziram as mercadorias transferidas (infração 03); b) que a auditoria baseou-se nos arquivos eletrônicos SINTEGRA da empresa; c) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, I e II da LC 87/96, isto é, o valor da última entrada no mês anterior ao da transferência e custo da mercadoria produzida; d) transcrevem ementas do CONSEF em que se confirma que nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que recebidas anteriormente de fábricas, deve ser aplicada a base de cálculo do art. 13, I, §4º da LC 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias e de estabelecimento fabricante, o custo da mercadoria produzida, conforme inciso II do dispositivo legal citado; f) que, dentro do conceito de entrada mais recente, consideraram como “valor da entrada mais recente”, o da última entrada no mês anterior ao da transferência para a Bahia e, quando ocorreram várias entradas na mesma data, apuraram o valor médio das operações; g) que retiraram o valor do ICMS referente às operações de entrada nos centros atacadistas remetentes e incluíram novo valor do ICMS utilizando alíquota interestadual conforme a origem; h) que a base de cálculo, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I; i) que, assim, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito; j) que os gastos com as despesas administrativas dos CDs, frete, etc., devem ser expurgados para determinação da base de cálculo, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal; l) ainda com relação ao frete, esclarecem que a cláusula CIF é, juridicamente falando, inaplicável às transferências, pois não temos as figuras do remetente-vendedor e do destinatário-comprador (pessoas jurídicas distintas), constituindo-se, assim, em despesa operacional realizada quando das saídas por transferência, posterior, portanto, às entradas; m) que os gastos com energia elétrica não representam insumo, matéria-prima ou produto intermediário, mas enquadram-se no conceito de “bens de uso e consumo”.

Com relação à infração 03: a) que utilizaram como fundamento para a lavratura o disposto no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, isto é, o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; b) que, para tanto, expurgaram os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, frete, etc.; c) que a autuação baseou-se na planilha de custo de produção apresentada pela autuada, onde, constando determinado por: matéria-prima, material de embalagem, mão-de-obra, outros custos, depreciação e outras despesas, consideraram apenas para a determinação da base de cálculo o somatório de “matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra”, expurgando-se os valores relativos às demais rubricas; d) ao somatório do custo correto incluíram o valor correto do ICMS calculado com a alíquota interestadual conforme a origem; e) transcrevem ementas do CONSEF, do TJ-BA, STJ e STF.

Quanto à alegação preliminar de que o Estado da Bahia não poderia se utilizar de dados obtidos em estabelecimentos filiais localizados em outras unidades da Federação, salientam ser esta a forma de aferir a consonância da base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência com a LC 87/96 e que sem tal possibilidade não tem sentido a disposição do §4º do art. 13 da lei citada e, considerando que esta é uma lei que alcança todos os estados e o DF, deve ser observada aplicação em todos os entes, sem distinção ou preferências.

Ressaltam que em nenhum momento os cálculos foram contestados e, por isso, devem ser mantidos, pois o autuado se limita a dizer que vem cumprindo as normas da LC 87/86.

No que se refere ao argumento defensivo de inconstitucionalidade da vedação ao crédito e da não-cumulatividade do ICMS, reproduzem os arts. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e 146, III, “a” da LC 87/96, ementa de decisão do STJ no RE 707.635 RS e excerto doutrinário de Alexandre Freitas, para comentarem que a definição ou fixação da base de cálculo do ICMS cabe à LC 87/96, não se justificando a criação de hipóteses de bases de cálculo por normas de menor hierarquia, sob pena de admitirem diferenciações entre os Entes tributários com tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente com o consequente prejuízo à segurança jurídica, como assevera o Ministro Gilmar Mendes no RE 560626 RS.

Perguntam, nas suas palavras: *“já imaginou se cada unidade federada pudesse e resolvesse editar uma norma, da forma que bem entendesse, para fixar a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias/produtos industrializados ou para definir, conceituar ou expressar o significado de matéria prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento? Resultado: teríamos 27 legislações diversas, pois cada uma elaboraria a sua norma legal para aumentar o seu bolo na arrecadação do ICMS”*.

Afirmam que a questão em debate consiste em saber se é lícito a um ente tributante ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa, etc.), em detrimento dos demais, ferindo o pacto federativo.

Lembram que o pleno do STF no RE 572.762-9/SC reconheceu o direito subjetivo das comunas exigirem a parte que lhes cabe na arrecadação tributária, devendo também tal entendimento estender-se à parcela do ICMS. Nesse sentido, trazem lição de Aliomar Baleeiro e parte do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS.

Criticam as legislações dos Estados que ampliaram a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação por entenderem violados dispositivos constitucionais e da LC 87/96.

Entendem que o legislador adotou comando bastante específico não admitindo elemento que não seja o valor da entrada mais recente e sendo o ICMS um imposto cuja apuração é mensal, buscase o valor da última entrada do mês anterior. Tendo mais de uma entrada no dia, logicamente adota-se a média ponderada para se encontrar o valor da entrada mais recente. Do mesmo modo, quanto ao custo da mercadoria produzida, este é composto apenas dos itens indicados no inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/96.

Requerem a procedência da autuação.

## 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 para o estabelecimento autuado, contendo três infrações: 1. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS, pois o valor da mercadoria transferida deve corresponder ao valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, §4º, I, da LC 87/96); 2. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS relativo a operações de transferência interestadual de produtos industrializados oriundos de estabelecimentos industriais que não produziram as mercadorias transferidas; 3. utilização indevida em que se faz o estorno de crédito de ICMS relativo a operações de transferência interestadual de produtos industrializados oriundos de estabelecimentos industriais que produziram as mercadorias transferidas.

Antes de adentrar ao mérito da autuação me cabe apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo.

De plano, rejeito os argumentos de incompetência das autoridades lançadoras por terem exercido procedimento utilizando informações de estabelecimentos filiais situados em outros estados da Federação, pois o estabelecimento autuado comercializa mercadorias oriundas ou produzidas nesses estabelecimentos. Este procedimento da fiscalização prendeu-se à necessidade de aferir se a base de cálculo das operações de transferência realizadas entre os estabelecimentos do mesmo titular estava em conformidade com o estabelecido em Lei Complementar, daí a necessidade de utilização de dados contidos na contabilidade e outros documentos com informações de interesse fiscal dos estabelecimentos remetentes, uma vez que somente é admitido como crédito fiscal o valor corretamente calculado para a operação (art. 93, § 5º do RICMS-BA). Ademais, vigendo a Lei Complementar em todo o território nacional, o procedimento fiscal foi legal, não podendo ser acatado o argumento de excesso de territorialidade. Cabe lembrar que os auditores fiscais não foram fiscalizar eventos geradores de ICMS ocorridos nos estados em que se situam os estabelecimentos remetentes das mercadorias transferidas e objeto da exigência fiscal, mas sim verificar a formação da base de cálculo que serviu às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, com repercussão para o Estado da Bahia.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida sob argumento de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia está amparada pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”), que estabeleceu competência aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte.

Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, I e II da Lei Complementar (LC) 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal, bem como a ação fiscal serviu para se observar a correta apropriação do crédito fiscal de direito pelo autuado na forma estabelecida na legislação baiana.

Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei nº 7.014/96, art. 42, e não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderia ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, que se refere à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo estabelecida pela unidade de origem, superior à permitida na LC 87/96.

A questão da responsabilidade tributária por sucessão, com a sua alegada atenuante, é matéria a ser discutida no Poder Judiciário, e não neste Conselho de Fazenda, onde em análise de contraditório trata da constituição ou não do crédito tributário contra a pessoa jurídica de direito privado designada no corpo da peça inicial (PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A).

Os autos encontram-se devidamente instruídos. Não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico, em razão de que indefiro o pleito de diligência com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF, pois considero suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos.

No caso em comento, a ação do Fisco foi dirigida à glosa de determinados valores que, no entendimento dos autuantes, foram utilizados ao arrepio da legislação que rege o ICMS. Tal questão foi abordada pelo autuado como em ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS e será apreciada mais adiante.

Assim, analisando os autos, constato plena motivação do lançamento tributário de ofício em face da existência dos elementos fundamentais para sua constituição. As infrações questionadas estão lastreadas nas operações interestaduais de mercadorias e produtos industrializados que foram transferidos para o estabelecimento autuado. O auto de infração preenche os requisitos dos artigos 38 e 39, RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), observando o princípio do devido processo legal, seus correlatos de ampla defesa e contraditório, e pelo que se extrai da extensa defesa o contribuinte entendeu de modo pleno do que trata o lançamento tributário de ofício.

Compulsando os autos, em especial, a peça defensiva e a informação fiscal, de logo devo patentear que a controvérsia se restringe à formação do *quantum* da base de cálculo das mercadorias recebidas em transferência interestadual pelo autuado, uma vez que ambos concordam quanto às matrizes legais que dispõem sobre a base de cálculo, quais sejam, “o valor da entrada mais recente” (art. 13, § 4º, I, LC 87/96), para as infrações 01 e 02, e “custo da mercadoria produzida” (art. 13, § 4º, II, LC 87/96), para a infração 03.

Passemos ao caso.

Para intróito, ressalto que este Conselho de Julgamento Fiscal tem firmado que, no caso de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos não fabricantes de um mesmo contribuinte, caso das infrações 01 e 02, o valor da base de cálculo tem por referência o valor da entrada mais recente, conforme se pode ver na ementa abaixo transcrita.

#### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/09**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias, e não o custo de produção. Infrações insubsistentes. Afastadas as preliminares de decadência e de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

A questão que envolve transferência interestadual de mercadoria de que cuida este auto de infração, não é novel neste CONSEF. É um dos principais problemas no âmbito do ICMS no Brasil,



pois trata, na verdade, de uma das mais fortes expressões da chamada “guerra fiscal” instalada entre os Entes Federativos que ao interpretarem de maneira distinta a matriz legislativa tributária da matéria, reconheço, até colocam em uma “enrascada tributária” os contribuintes que possuem estabelecimentos em Unidades Federativas diversas, quanto aos seus procedimentos no sentido da segurança com relação ao certo cumprimento de suas obrigações tributárias para com as Unidades Federativas em que se localiza. Ao fim e ao cabo, em face do modelo bipartido da arrecadação do ICMS na origem e destino, a questão se relaciona a um verdadeiro “cabo de guerra” entre os Entes que possuem a competência do tributo.

Ora, sendo essa análise retro exposta uma questão de fórum político cuja definitiva solução, em minha modesta opinião, só ocorrerá no âmbito de uma profunda modificação do atual sistema de tributação do ICMS, sendo vinculadas à lei tanto a função ativa quanto a função judicante da Administração Tributária, tenho que decidir a quem cabe a razão e, neste caso concreto, estou convencido que a razão cabe aos autuantes pelas razões que passo a expor:

Com relação às infrações 01 e 02, embora, como é o caso em tela, a incidência tributária ocorra no momento da saída da mercadoria do estabelecimento remetente, o efeito creditício para o autuado ocorre no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Por óbvias razões de viabilização e controle, a apuração do imposto se dá por período mensal acumulando-se todas as operações nele ocorridas (art. 116 do RICMS-BA). Esse procedimento obedece a vários aspectos lógicos, entre eles a viabilização do próprio controle e eficácia das relações tributárias por parte dos sujeitos nelas envolvidos, em especial, contribuinte e Fisco, e se relaciona com outras exigências e orientações legais, inclusive quanto à contabilização do valor dos ativos, em especial, dos estoques das mercadorias e produtos dos sujeitos passivos tributários.

Os métodos contábeis mais conhecidos para se avaliar os estoques são: PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), MPM (média ponderada móvel) e UEPS (último que entra, primeiro que sai). O MPM é o método mais usado no Brasil porque é o aceito pelo fisco para que as empresas avaliem seus estoques, mas nada impede que as empresas usem, além do MPM, qualquer dos outros métodos desde que para seu controle interno. Entretanto, a periodicidade mensal é aspecto comum a todos os métodos de avaliação de estoques e sempre tomam por base o período mensal anterior ao em que ocorre a avaliação.

Ora, a disposição legal em discussão dispõe sobre a entrada anterior mais recente e como a interpretação mais correta nunca é estanque, mas sistêmica, onde se deve observar os mais diversos e variados aspectos que sobre ela repercutem, tratando-se de ICMS, por razões das óbvias conexões com os sistemas procedimentais reconhecidos pelo direito, não só por sua lógica, mas sobretudo por ser a única forma possível de uniformização e eficácia da norma, o legislador ao estabelecer a locução “valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria” no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, está a se referir à última entrada possível de se constatar no período de apuração do imposto imediatamente anterior ao que ocorre o fato impositivo, que, neste caso, é o valor da mercadoria que o estabelecimento deve tomar para transferir a mercadoria ao estabelecimento destinatário. Outra não pode ser a interpretação do dispositivo citado: A uma, porque sem essa regra a norma é ineficaz, no sentido de ter efeito pleno, independentemente de complementação como deve ser a própria Lei Complementar, pois que revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade, tornando possível sua aplicação de maneira direta, imediata e integral; A duas, porque ela não acarreta dano ao contribuinte, tendo em vista a manutenção valorativa da carga tributária, apenas repercutindo quanto à partição da receita tributária que dela decorre entre os entes tributantes que envolve.

Do mesmo modo, entendo correta a ponderação mediana efetuada pelos autuantes na ocorrência de mais de uma entrada da mesma mercadoria no último dia do período de apuração do imposto imediatamente anterior, ao menos também por duas razões:

A primeira, porque não sendo possível, na prática, saber a entrada mais recente da mercadoria uma vez que o estabelecimento remetente não registra o fato na ordem cronológica – o que, por

si só implica descumprimento de uma obrigação legal de modo a facultar tal conhecimento para o indispensável controle fiscal -, podendo ocorrer entrada da mesma mercadoria em mais de uma vez no mesmo dia e com mais de uma origem, a aplicação da média ponderada no procedimento fiscal esta de acordo com o teor do art. 112 do CTN.

A segunda razão de sustentação ao procedimento fiscal entabulado em relação à média no caso de mais de uma entrada em um mesmo dia, se funda no princípio da razoabilidade uma vez que, como já vimos anteriormente, o método da média ponderada é o aceito pelos fiscos brasileiros para que as empresas avaliem seus estoques, o que, de uma maneira indireta, também trata o caso da valoração da base de cálculo que devem estabelecer as empresas nas transferências das mercadorias constantes de seus estoques entre os seus estabelecimentos no caso da ocorrência de mais de uma entrada da mercadoria no último dia do período de apuração do ICMS imediatamente anterior ao em que ocorra a saída da mercadoria por transferência para outro estabelecimento, quando não seja possível constatar qual, de fato, seja a última saída do estabelecimento remetente.

Assim, considerando: a) não haver contestação quanto aos valores acusados como devidos uma vez que a impugnação nem aborda a questão de direito no que se refere à última entrada indicada no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96; b) que o valor da entrada mais recente da mercadoria é o valor contido na última entrada ocorrida no mês imediatamente anterior ao de apuração do ICMS no estabelecimento remetente das mercadorias transferidas para o autuado, como acertadamente apurou-se na ação fiscal; c) que os valores acusados como devidos resultam de auditoria fiscal-contábil desenvolvida em procedimento administrativo contemplado na legislação tributária tendo por base arquivos e documentos que espelham a atividade empresarial do sujeito passivo autuado e entregues por ele ao Fisco em atendimento a exigências legais, tenho as infrações 01 e 02 como integralmente subsistentes. Infrações mantidas.

No que se refere à infração 03, o impugnante alegou resumidamente o que segue:

- 1) Os valores glosados a título de manutenção, depreciação, amortização e outros, compõem o custo de produção e entende o autuado que devem integrar o custo de transferência, por serem imprescindíveis ao processo produtivo;
- 2) As planilhas em que os autuantes se basearam para re-apurar o custo de produção admitido são utilizadas apenas para critérios gerenciais, divididos em: i) matéria-prima; ii) materiais diretos; iii) custos indiretos sem energia elétrica; iv) energia elétrica; e v) custo total;
- 3) O regime de compensação do imposto não cumulativo (art. 21 da LC 87/96), só estabelece restrição de créditos em decorrência de operações com não incidência ou isenção tributária (art. 155, §4º, II, CF/88). Qualquer outra limitação estabelecida em legislação infraconstitucional fere o princípio da não-cumulatividade do ICMS. Defende o autuado que quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo dos produtos transferidos, não poderia ter sido vedado o crédito fiscal sob pena de ofensa ao princípio constitucional em questão, que permite ao contribuinte manter e aproveitar todo e qualquer crédito do ICMS, tal como concebido na Constituição.

Pois bem, o cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos fabricantes localizados em outros estados para estabelecimento autuado localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção com composição distinta da que os autuantes entendem permitir a LC 87/96 (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Para aferir qual a base de cálculo utilizada nas operações de transferências do estabelecimento autuado, a fiscalização intimou a empresa para apresentar a composição dos custos de produção (fl. 74), e tendo sido entregue a composição de custos referente ao exercício fiscalizado a fiscalização adotou os seguintes procedimentos:

- a) Tomou como base os valores consignados nas notas fiscais de transferências relacionadas nos demonstrativos às fls. 47 a 60, apurou os custos unitários de cada produto consignado nas notas fiscais e procederam as exclusões dos valores relativos a “gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível e outras despesas (etc.)”,

- constantes na planilha de custo de produção apresentada pela própria sociedade empresária autuada (fls. 154/5);
- b) Em seguida, aplicou a alíquota interestadual prevista (7% ou 12%) sobre os valores que foram excluídos acima, apurando o montante dos créditos utilizados em cada mês pelo estabelecimento destinatário, considerado como utilizado indevidamente, relativo à tributação a mais na origem em decorrência de ter incluído na base de cálculo das transferências os valores dos “outros custos, outras despesas e depreciação”;
  - c) Para a correção da base de cálculo dos produtos transferidos para o estabelecimento autuado, foi elaborado demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência”, em meio físico (fls. 48/60) e magnético (fl. 12), e cópia dos demonstrativos que sustentam as infrações foram entregues ao contribuinte, conforme recibo de fls. 151/2;
  - d) Os valores dos créditos fiscais apurados como usados indevidamente e objeto de estorno foram transpostos para os demonstrativos de débito do auto de infração e apostos com a alíquota de 17% apenas para adequação ao Sistema de Autos de Infrações da SEFAZ, sem, contudo, representar qualquer comprometimento dos valores apurados conforme a alíquota vigente para transferência das mercadorias ou produtos, conforme a origem.

Entendendo que os custos de manutenção e depreciação não integram a base de cálculo das transferências prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96, o percentual apurado do custo de produção aplicado ao montante do débito gerado pelas transferências, na interpretação dos autuantes configura um valor de crédito utilizado a mais que o previsto no estabelecimento autuado.

Analisemos, pois, tais situações.

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

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

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

Alguns doutrinadores, ao invés de perceber no modelo não cumulativo um princípio, preferem tratar como uma técnica de compensação de impostos, justamente porque o princípio se efetiva através da técnica contábil do débito e crédito, além de não integrar a estrutura do ICMS, eis que sua aplicação ocorre posteriormente à configuração do débito tributário, o que também o afasta da noção de base de cálculo, tendo em vista que a compensação dos débitos com os créditos é elemento estranho à quantificação do tributo. Vale então salientar que a técnica da não-cumulatividade, a rigor, ocorre em momento posterior à constituição do débito tributário. Acerca de tal questão o doutrinador José Eduardo Soares de Melo, na obra ICMS Teoria e Prática, 9ª. Edição, Ed Dialética, 2006, p. 235, consigna o seguinte: “(...) Trata-se, débito e crédito, de distintas categorias jurídicas, que desencadeiam relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam”.

Ainda mais imperioso registrar que a Constituição não autoriza que o ICMS seja onerado para o contribuinte de direito por conta do aludido princípio. Ao contrário, é garantido ao contribuinte

nas vendas que promova, transferir ao adquirente o ônus do imposto que recolherá ao Estado, ao tempo em que se credita do imposto que suportou nas operações anteriores. Como, aliás, compreende o próprio autuado ao afirmar antes que “esse mesmo texto constitucional buscou desonerar o produto nas operações intermediárias, de modo que a carga tributária recaia sobre o consumidor final”.

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

Desse modo verifica-se que a ação fiscal calcada nos dispositivos legais supracitados encontra-se em perfeita consonância com os preceitos da não-cumulatividade do ICMS, não tendo tal alegação força para elidir a exigência fiscal.

Com relação ao questionamento defensivo de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular devem ser incluídos na base de cálculo quaisquer materiais incluídos na estrutura de custo, inclusive valores relativos à manutenção e depreciação, não o acato em função da existência de regras específicas determinadas no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Nessa hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, e isto se estendeu à situação tratada nas infrações 01 e 02.

A discussão aqui está centralizada na base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 15/17.

A base impositiva 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 entende 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 à unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

**II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;**

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Assim, nas operações interestaduais de transferências, sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, embora o ICMS seja de competência dos Estados e Distrito Federal, ela, a base de cálculo, não pode ser modificada por estes Entes. Permitido fosse a cada um interpretar a 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 uma Unidade Federativa e remetidas para estabelecimento localizado em outra, 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 se sabe, 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, em algum caso, tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração da Unidade Federativa onde se localiza o estabelecimento remetente, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Nesse norte, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado ou Distrito Federal 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, conforme a origem: a) conforme inciso I, quando o remetente for estabelecimento não fabricante da mercadoria a ser transferida; b) conforme inciso II, quando o remetente for o fabricante da mercadoria a ser transferida, e) conforme inciso III, quando a mercadoria a ser transferida não for industrializada.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o Estabelecimento Fabricante remetente e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, e não o custo total, como insiste o autuado, assim entendida **a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento**, segundo o disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada mesmo em função de eventual imposição de diplomas legislativo dos Estados ou Distrito Federal. Caso isto se admita, descaracteriza-se a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do ICMS.

As operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não constituem negócio jurídico mercantil. Não há transmissão de titularidade. A circulação física não implica em circulação jurídica, porque as operações realizam-se entre estabelecimentos de uma mesma pessoa. Em outras palavras, não há mudança de proprietário ou de possuidor.

Entretanto, por ficção jurídica e com acerto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção do legislador pelas normas gerais. 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 no que se refere à repartição de receitas, essas operações produzem reflexos tributários aos sujeitos passivos e ativos envolvidos no processo de transferência.

Isto posto, facilita-se 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 é prejudicado, porque suporta um crédito fiscal maior. Foi o que aconteceu neste caso e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

O ICMS é um imposto sobre o consumo. Ao fim e ao cabo, sua carga tributária é unicamente suportada pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de conta corrente fiscal creditando-se 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 a mais, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Ora, por obvio, a lógica engendrada pelo impugnante, fere vários princípios constitucionais, entre eles, o do pacto federativo (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) que é pétreo em nossa Constituição a ponto de não admitir que Estados e Distrito Federal se beneficiem uns à custa dos outros.

Assim, a Lei Complementar 87/96 a sujeita todas as pessoas políticas da Federação e tem a função 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 o legislador delimitou a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências que, no caso em tela, se relaciona aos itens de valores mais relevantes (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, com o objetivo de promover justa partilha do imposto entre os Entes Federativos produtores e consumidores.

Este entendimento, inclusive, é o manifestado pelo STJ em diversos julgados como no RE 707.635-RS, e mais recentemente, no RE 1.109.298-RS, de 26/04/2011. Também este entendimento restritivo imposto pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006), bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo do Acórdão CJF 210-11/04; CJF 409-11/03, CJF 340-11/06 e, mais recentemente, nos acórdãos CJF 0377-12/09 e 0036-11/10.

Portanto, com relação aos expurgos efetuados para recomposição da base de cálculo correta, em resumo, entendo o seguinte: a) considerando que o valor das entradas das mercadorias no estabelecimento remetente é o valor da mercadoria constante na nota fiscal de entrada, excluído o montante do imposto nela destacado e incluído o ICMS em razão da transferência para o estabelecimento autuado, obviamente tal valor não deve conter qualquer despesa administrativa concernente ao estabelecimento remetente, sendo corretamente excluída toda e qualquer despesa administrativa ocorrida no estabelecimento remetente e que indevidamente foram integrados para constituir a base de cálculo da mercadoria transferida pelo estabelecimento remetente ao estabelecimento autuado; b) do mesmo modo, também é correto o expurgo do valor relativo ao frete, pois em se tratando de estabelecimentos da mesma empresa o custo do frete constitui-se em despesa da sociedade empresária que não integra a base de cálculo do imposto uma vez que não havendo negócio jurídico com terceiro não há cobrança de frete a terceiro para incluir na condição expressa na alínea “b” do inciso II do §1º do art. 13 da LC 87/96; c) também pertinente é o expurgo dos valores referentes à energia elétrica, pois esta não representa insumo, matéria-prima, nem produto intermediário, uma vez que não se incorpora nem é consumida em contato direto com o produto, enquadrando-se no conceito de bens de consumo, entendimento, inclusive, firmado em diversas decisões do STJ (AgRg no RE 731885 – PR, RESP. 518656-RS, AgRg no AG 623105-RJ, AgRg no RE 826689-RJ). Aliás, o próprio autuado contabiliza energia elétrica como despesas de fabricação ou custos indiretos de fabricação.

Assim, concluo que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas de estabelecimento que produziu as mercadorias para estabelecimento de um mesmo titular situado na Bahia, não podem ser incluídos na base de cálculo quaisquer valores relativos a materiais que façam parte da estrutura de custo, mas não componham os precisos itens expostos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96. Na hipótese, deve a base de cálculo ser limitada à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Neste caso em análise, não vislumbro também ofensa ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, uma vez que o próprio princípio encontra efetividade na LC que, ao disciplinar o regime de compensação, fixa os elementos necessários à operacionalização do sistema de abatimentos, que não significa alteração de direitos, tampouco a concessão de privilégios para quaisquer entes da mesma federação,

estabelecendo igualmente os critérios como ocorrerão as transferências interestaduais, de sorte que não se amesquinhe a sistemática do ICMS, o que o fez através do art. 13, §4º, II da LC 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, II, Lei nº 7.014/96 legislação na qual se fundamentou a ação fiscal, razão pela qual a infração 03 também deve ser integralmente mantida, uma vez que vejo não haver qualquer reparo a fazer no procedimento fiscal entabulado e o impugnante também não apresentou qualquer contraste com os valores apontados na acusação fiscal, limitando-se também ao aspecto interpretativo dos itens expostos no art. 13, §4º, II, da LC 87/96, bem como no que se relaciona à não-cumulatividade do ICMS, questões amplamente analisadas neste voto.

Superada a discussão teórica quanto aos itens que deve compor a base de cálculo das mercadorias em transferência interestadual, cabe ressaltar que nos autos não há protesto em relação aos dados numéricos do levantamento fiscal e conseqüente valor do ICMS exigido neste auto de infração. O impugnante não trouxe aos autos provas, inclusive documentos, levantamentos, e demonstrativos referentes às suas alegações (art. 123 do RPAF) o que enseja a aplicação do quanto exposto nos art. 142 do citado regulamento, uma vez que a recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Diante de todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Em que pese a excelente fundamentação apresentada pelo relator, peço respeitosa vênica para discordar do seu voto, tão somente no que concerne às duas primeiras infrações.

O art. 142, CTN dispõe que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O seu parágrafo único nos revela que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ora, por mais repetitivo que se mostre, uma vez que é de conhecimento amplo e generalizado, importa mencionar que na atividade de lançamento tributário não há margens para discricionariedade dos agentes públicos. Ou a autoridade trabalha nos estritos limites estabelecidos na legislação de regência, e assim pratica ato válido, ou não o faz, fulminando de nulidade insanável o seu trabalho.

Muito bem, estatui a Lei Complementar 87/1996, no seu art. 13, § 4º, I, que a base de cálculo do imposto, na saída para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

De tudo quanto foi exposto pelos auditores fiscais e pela sociedade empresária, após compulsar os autos, não vejo qual foi o fundamento legal para que os levantamentos fiscais das infrações 01 e 02 considerassem como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria aquele relativo à última aquisição do mês anterior.

Não acolho tal metodologia, porquanto traduz interpretação contrária à norma do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, cuja redação não deixa margens para dúvidas, e se dúvidas existissem a técnica de hermenêutica deveria favorecer ao contribuinte, a teor dos artigos 108, § 1º e 112, ambos do CTN.

A LC 87/96 (art. 13, § 4º, I) menciona induvidosamente que, na hipótese ali descrita, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. A Lei não faz qualquer alusão à "última entrada do mês anterior" ou ao "valor médio" dessas operações, de que se tratará a seguir.

Ressalte-se - quanto ao "valor médio" tomado pelos autuantes nos últimos dias dos meses anteriores em que houve mais de uma compra, que o mesmo é prejudicial à empresa em uma conjuntura de preços crescentes no tempo, o que, de mais a mais, é a regra do atual cenário de mercado.

A título meramente ilustrativo, por exemplo, se há duas aquisições, uma anterior a preço menor com crédito de R\$ 6,00 e posteriormente outra a preço maior com crédito de R\$ 12,00, o lançamento em favor do autuado concernente ao "valor médio" corresponderá a R\$ 9,00 (média entre R\$ 6,00 e R\$ 12,00), quando o da última entrada, previsto na LC 87/1996, equivalerá a R\$ 12,00, o que corresponde à exigência indevida de R\$ 3,00.

Tais prejuízos e incertezas, por motivos cristalinos – em uma economia de preços crescentes – também ocorrerão caso se tome como última entrada, por exemplo, no período de novembro, aquela ocorrida no último dia de outubro, posto que em novembro ter-se-á um preço maior e, por conseguinte, um lançamento a crédito maior do que aquele referente ao valor do apagar das luzes de outubro.

Ao contrário de toda esta engenharia financeira perpetrada para se alcançar o tributo devido, reconhecendo o louvável esforço das autoridades fiscais para exercerem a auditoria de forma aprofundada, entendo que a norma é clara quando se refere ao "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria".

Com efeito, disso e do que abaixo será exposto decorre a falta de liquidez e certeza do crédito tributário, já que foram utilizados critérios não previstos na legislação para fins de quantificação da exigência fiscal.

Informaram os auditores que, quando ocorreram várias aquisições na mesma data, foi apurada a média das mesmas, de sorte a se determinar o valor da entrada mais recente. Além de ser uma contradição nos próprios termos, pois valor médio não é valor de entrada mais recente, a não ser que sejam iguais, esta metodologia traduz um arbitramento de base de cálculo fora das hipóteses previstas nos artigos 937/938 do RICMS/BA, que são taxativas e não meramente exemplificativas.

Uma vez que a atividade de fiscalização tem o cunho investigativo, é vinculada à lei e regida pelo princípio da verdade material (art. 2º, RPAF/99), deveria ter sido levada a efeito, nessas situações, ainda que ocorrida (s) nos instantes imediatamente anteriores à (s) saída (s) tributada (s), uma pesquisa para esclarecer quais foram efetivamente as últimas entradas. Isso não é tarefa impossível, tampouco árdua, ante o aparato de tecnologia de informática colocado à disposição dos auditores fiscais.

Em face do exposto, com fundamento no art. 18, II, IV, “a” e § 1º do RPAF/99, voto pela NULIDADE das infrações 01 e 02, com representação à autoridade competente para que determine a renovação da ação fiscal, a salvo dos equívocos ora citados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0008/11-6**, lavrado contra **PERDIGÃO AGROINDUSTRIAL S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 833.183,13**, 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, 16 de agosto de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO RES LOPES – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE