

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0012/11-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SADIA S.A.
RECORRIDOS - SADIA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0009-02/12
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25/02/2013

3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0043-13/13

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais dos produtos remetidos pelas filiais atacadistas, estabelecimento autônomo, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, quando oriundas de estabelecimento não fabricante, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96. Infração parcialmente subsistente, após adequação da exigência fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0009-02/12, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determinava à época o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal respaldado no art. 169, I, “b”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 07/02/2011, exige o débito de R\$ 2.163.152,81, inerente ao exercício de 2006, sob a acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA (VEMR), com referência aos estabelecimentos remetentes, no mês anterior ao da transferência.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 1.939.565,77, após as seguintes considerações:

1. Pertinente à alegação de nulidade do Auto de Infração argüida pelo sujeito passivo, sob o argumento de que deveria ser utilizada pela fiscalização a legislação do Estado de origem e não a legislação do Estado da Bahia para a apuração da base de cálculo nas referidas operações interestaduais de transferência para filial localizada neste Estado, aduz a JJF que as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto constitucional, o qual remete para a Lei Complementar, que traçará linhas gerais, cujas leis estaduais devem estrita obediência ao ordenamento jurídico nacional.
2. Destaca que o Auto de Infração expõe com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando coma indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos não ferem o princípio da autonomia dos estabelecimentos, visto que a imputação está de acordo com a Lei

Complementar nº 87/96 e com a legislação baiana, inexistindo impedimento legal para que a ação fiscal tenha transcorrido no estabelecimento emitente das notas fiscais, localizados em outras unidades da Federação, pois, para se apurar os valores mais recentes nas notas fiscais, os autuantes tinham que intimar os estabelecimentos remetentes para apresentar neste Estado todos os documentos fiscais e contábeis ou se deslocarem para os respectivos estabelecimentos e proceder o levantamento. Assim, entendem que o lançamento fiscal está revestido das formalidades legais, não havendo qualquer irregularidade em sua constituição.

3. No mérito, a JJF destaca que a exigência de ICMS decorre de utilização indevida de crédito fiscal, 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, cujo levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls. 10 a 24, denominado “Estorno de Crédito – Valor Entrada mais Recente – Transferências Atacadistas – 2006”, conforme CD à fl. 8, cujos cálculos foram feitos com base nas entradas mais recente das mercadorias extraído dos arquivos SINTEGRA entregues ao Fisco e anexados ao processo, conforme disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 e no art. 17, § 8º, I, da Lei nº 7.014/96, do que destaca que o estabelecimento fiscalizado encontra-se localizado em território baiano, logo, não há porque aplicar legislação dos Estados remetentes.
4. Considera 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. No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, 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 valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor da última entrada no estabelecimento. 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 dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.
5. Considerando que na apuração das importâncias exigidas os autuantes afirmam que levaram em conta o valor da entrada mais recente das mercadorias nos estabelecimentos localizados em outros estados, como sendo o valor da última entrada, no mês anterior ao da transferência para a Bahia, e que quando ocorreram várias entradas na mesma data, foi apurado o valor médio dessas operações, a JJF converteu o processo em diligência para que fossem refeitos os cálculos dos demonstrativos que embasaram a autuação, considerando no levantamento como sendo a entrada mais recente, a última entrada nos estabelecimentos, em relação à data de transferências das mercadorias para a Bahia, conforme previsto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96.
6. Conforme informação fiscal à fl. 416, os autuantes acostam aos autos novos demonstrativos e planilhas em arquivos magnéticos, fls. 417 a 435, calculado na forma determinada pelo órgão julgador, concluindo que o valor do débito, originalmente lançado de R\$ 2.163.152,81, fica alterado para R\$ 1.939.565,75, tendo o sujeito passivo se manifestado, às fls. 440 a 441, sem, contudo, ter contestado os números apurados, limitando a arguir que embora o valor da autuação tenha sido reduzido, tal redução não prejudica as preliminares argüidas e tampouco as razões de mérito apresentadas na peça defensiva inicial.
7. Por fim, concluiu a JJF que o estabelecimento (centro atacadista), situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96.

Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida na mencionada norma, 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, sendo a infração caracterizada parcialmente.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 467 a 496 dos autos, do que pede a improcedência das exigências, diante das seguintes argumentações:

1. Reitera que os trabalhos fiscais tiveram por base informações obtidas perante estabelecimentos localizados em outros estados da federação, tendo o aludido procedimento ferido frontalmente o princípio da autonomia dos estabelecimentos e a sua própria jurisdição, pois, quando assim procedeu, exigiu informações que não se referiam ao estabelecimento fiscalizado e, simultaneamente, extrapolou os limites de sua jurisdição, invadindo esfera de poder pertencente a outro ente constitucional sobre o qual não tem nenhum dos poderes a ele atribuído em sua jurisdição, do que cita o art. 12 da LC 87/96, cuja previsão da incidência do imposto em operações que correspondam à circulação de mercadorias entre os estabelecimentos de um mesmo titular, segundo o recorrente, fulmina a possibilidade de se estender a outro estabelecimento o fato gerador ocorrido no primeiro, afastando integralmente a possibilidade de se afirmar que contribuinte do imposto é a pessoa jurídica, e não cada um de seus estabelecimentos. Cita doutrina.
2. Sustenta que, ao contrário do afirmado na acusação fiscal, a previsão legal de incidência do imposto em todas as operações, inclusive quando destinadas a um outro estabelecimento do mesmo titular, encontra-se em perfeita consonância com a disciplina constitucional do ICMS, cujo imposto se caracteriza pela não-cumulatividade, ao mesmo tempo em que plurifásico, com incidência em todas as etapas do ciclo de circulação econômica da mercadoria, desde o início de sua produção até sua chegada ao consumidor final.
3. Defende que, no caso em análise, o Estado da Bahia não poderia utilizar informações relativas a outros estabelecimentos que não aqueles sobre os quais tem jurisdição para embasar a exação fiscal que veio a exigir tributos e aplicar penalidades a Contribuintes estabelecidos no território de sua jurisdição. Ainda que as informações tenham sido fornecidas pelos próprios estabelecimentos não jurisdicionados, tal fato em nada muda a inexistência absoluta de jurisdição sobre os mesmos e, tampouco, autoriza-lhe a utilizar tais informações como base de exigência de tributo a um outro estabelecimento. Assim, entende que são imprestáveis tais informações, pois, não se revestem da validade legal de que necessitariam para fins de determinar crédito tributável exigível do próprio contribuinte que forneceu a informação (neste caso o de estado diverso da Bahia) e, muito menos, ser base para exigir crédito tributário do contribuinte baiano.
4. Assim, conclui que deve ser integralmente anulado o presente Auto de Infração, 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, que também restara afetado pelo citado procedimento fiscal.
5. No mérito, diz que a infração é improcedente em razão de trazer em seu bojo fundamentação legal totalmente deslocada da pretensão fiscal, pois o fisco baiano utiliza disposições da Lei Complementar nº 87/96 que, de fato, estão dirigidas ao ente tributante da operação anterior, da qual não cabe ao Estado da Bahia determinar o valor máximo do imposto a ser exigido. Afirma que os valores registrados na escrita fiscal decorrem de creditamento permitido pela legislação, já que estão relacionados a aquisições de mercadorias diretamente vinculadas à atividade da empresa, ou seja, são produtos de revenda e o art. 20 desta Lei dispõe que o débito de ICMS apurado pode ser compensado com o valor do imposto oriundo da etapa anterior em

relação a operações que estejam relacionadas a *"entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento"*, em cumprimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade, e estabelece em seu § 1º, de forma expressa e exaustiva, as restrições ao creditamento nos casos de: operação anterior seja isenta ou não tributada ou a mercadoria adquirida não esteja relacionada à atividade da empresa. Portanto, a LC 87/96 possibilita o creditamento em relação a todas as aquisições de mercadorias que estão diretamente vinculadas à atividade da empresa.

6. Aduz que o Fisco 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, porém, de forma absolutamente inválida, por entender que a base de cálculo utilizada na formação do preço de transferência estava acima daquela que resultaria da aplicação das disposições do artigo 13, § 4º, I e II da LC 87/96. Contudo, para tal conclusão, baseou-se nas planilhas de custo de produção fornecidas pelos diversos estabelecimentos remetentes das mercadorias e produtos objeto da auditoria, as quais os estabelecimentos remetentes discriminam os itens dos custos de produção, por critérios meramente gerenciais, divididos em: i) matéria-prima; ii) materiais diretos; iii) custos indiretos sem energia elétrica; iv) energia elétrica; e v) custo total. Frisa que o critério aplicado nesta demonstração é puramente gerencial, para fins de atender necessidades internas da empresa, não sendo o aludido demonstrativo elaborado para fins de tomada de crédito do ICMS do estabelecimento remetente e, tampouco, para finalidades fiscais.
7. Cita que a atividade da empresa se submete ao RIISPOA - Regulamento de Inspeção Industrial e Sanitária dos Produtos de Origem Animal, aprovado pelo Decreto nº 30.691/52, que regulamentou a Lei nº 1.283/50, e demais alterações e que, em razão destas disposições, por óbvio, não pode se avaliar o que são custos de produção de uma Companhia dedicada a atividade do recorrente de uma forma genérica, comum a atividades menos complexas, pois, de uma forma geral, 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. Diz que esta exposição só vem a reforçar a impropriedade de se segregar rubricas gerenciais quando da utilização destas para a formação do preço de transferência. Por conta de tal fato, 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 artigo 110 do CTN, norma esta recepcionada pela atual Constituição Federal com "status" de Lei Complementar, de acordo com as normas constitucionais atuais. Ou seja, em suma os custos de produção (como sinônimo de custo da mercadoria produzida) são todos aqueles incorridos no processo de fabricação. Assim, as rubricas de custos apresentadas pelos estabelecimentos remetentes devem ser considerados custos de matérias-prima, material secundário/ intermediário, pois, quando alcançam sua incorporação ao estágio final da produção são agregados ao produto final de forma integral. Aduz ainda que a energia elétrica, indiscutivelmente em todos os estados da Federação, é considerada insumo/mercadoria, portanto, uma matéria-prima e/ou material secundário por excelência, gerando, inclusive, o direito ao crédito do ICMS pelo estabelecimento que a utiliza em suas atividades produtivas. Cita conceitos de matéria-prima, material intermediário e material secundário.
8. Defende que, embora os estabelecimentos remetentes dos produtos, sobre os quais se pretende reduzir o crédito do ICMS, sejam classificados como "atacadistas", de fato os mesmos são equiparados a estabelecimento industrial, como a seguir se demonstrará, pois exercem parte do processo de industrialização dos produtos fabricados pela indústria, cujo processo envolve não só a transformação da matéria-prima, mas também a conservação e armazenamento do produto, sob pena de perdimento da mercadoria a que se pretende comercializar. Assim, o "frio" gerado pelos compressores de refrigeração, movidos à "energia elétrica" - compõe o produto, haja vista ser essencial para a conservação e manutenção das suas características.

Deste modo, apresenta-se legítimo o direito a crédito da impugnante sobre a energia elétrica, com fulcro nos artigos 33, II, "b" da Lei Complementar nº 87/96.

9. Aduz ainda que, conforme previsão contida no artigo 4º, II, da Lei Federal n. 4.502/1964, como também no art. 9º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta lei, as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Verifica-se, portanto, que filiais que comercializem produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo grupo, tal como ocorre no caso dos estabelecimentos remetentes, são equiparadas à estabelecimento industrial. Destaca que a existência de Centros de Distribuição é fundamental às atividades da empresa, tendo em vista a amplitude continental do país e as peculiaridades dos produtos que, sendo alimentícios e necessariamente refrigerados, não podem ser armazenados até a venda sem as devidas cautelas fitossanitárias. Desta forma, não há que se falar em não classificação da energia elétrica consumida como insumo da industrialização e, portanto, material secundário do processo de manufatura dos produtos que comercializa.
10. Por fim, o recorrente aduz que, na eventualidade de prevalecer entendimento contrário ao exposto anteriormente, deve-se, ao menos, afastar a aplicação das multas que correspondem a 60% do tributo exigido, pois são manifestamente confiscatórias. Cita jurisprudência e doutrina.

Em seu Parecer, às fls. 501 a 506 dos autos, de lavra da Dr^a. Maria José Ramos Coelho, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, por entender que o cerne do lançamento consiste na utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos. Destaca que a súplica recursal cinge-se a mera repetição de parte dos mesmos argumentos arrolados na impugnação inicial do sujeito passivo, todos já apreciados pela Decisão exarada na 1ª instância administrativa. Assim, da análise das razões expandidas no Recurso Voluntário, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, diante das seguintes considerações:

1. Preambularmente, ressalta que todas as alegações versando sobre a inconstitucionalidade da multa não poderão ser apreciadas pelo CONSEF, em face do art. 167, II, do RPAF/BA. Frisa que o princípio constitucional que veda a criação de tributo, com efeito, confiscatório não alcança as multas, eis que, as mesmas possuem natureza jurídica diversa do tributo, pois são autênticas sanções impostas ao contribuinte com função nitidamente educativa.
2. Observa que o lançamento em apreço se encontra revestidos das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário, a natureza da infração apurada, a competência do autuante para o ato, não tendo sido constatado quaisquer vícios aptos a comprometer a autuação fiscal.
3. Saliencia que a arguição de nulidade do Auto de Infração por ilegitimidade do Estado da Bahia para figurar no pólo ativo da relação jurídica carece de respaldo jurídico, pois não há qualquer ofensa à distribuição constitucional de competência tributária, vez que, o poder tributante do Fisco baiano está autuando nas operações interestaduais de transferências oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos atacadistas com destino ao centro de distribuição localizado neste Estado. Aduz, também, inexistir violação ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, em razão da exigência fiscal ser fundamentada nos dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, recepcionada pela Lei nº 7.014/96 e pelo RICMS/BA, do que destaca que a ação fiscal fora regularmente operacionalizada no estabelecimento matriz emitente das notas fiscais, em razão de tratar-se de levantamento fiscal relativo às operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas do mesmo titular.
4. No mérito, registra que o recorrente apenas discute a interpretação da norma jurídica relativa à base de cálculo sem, contudo, questionar os valores apurados pelo Fisco.

5. Aduz que o ponto nevrálgico da lide gira em torno da interpretação adotada pelo recorrente para apuração da base de cálculo do imposto. Salienta que, conforme o previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 e mantido no art. 17, § 7º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96, saídas de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Salienta que a base de cálculo corresponderá aos termos estabelecidos na Lei Complementar, instrumento legislativo eleito pela Constituição para delimitar os contornos da base de cálculo, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação pela legislação dos Estados, pois se trata de uma homenagem ao pacto federativo firmado no art. 18 da Carta Constitucional.
6. Assevera a PGE/PROFIS que os documentos, às fls. 417 a 435, e planilhas em arquivos magnéticos constantes nos autos logram caracterizar a manobra equivocada do recorrente, ao apurar a base de cálculo em valores incompatíveis com as prescrições da LC 87/96, cuja única justificativa do sujeito passivo para incluir valores relacionados a custos de produção é a questão da sua equiparação a estabelecimento industrial. Contudo, aduz que os centros atacadistas comercializam as mercadorias previamente industrializadas por outro estabelecimento, razão pela qual é legal a aplicação da regra insculpida no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96. Assim, conforme disposto no art. 93, § 5º, II, combinado com o art. 97, VIII, ambos do RICMS/BA, o crédito fiscal a maior é vedado, sendo somente admitido o valor corretamente calculado.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange a exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior à estabelecida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cujo dispositivo legal prevê nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, como base de cálculo do imposto, o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, quando oriundas de estabelecimento não fabricante.

De início, quanto ao Recurso de Ofício, verifico que a Decisão recorrida foi no sentido de adequar o lançamento à norma legal, ou seja, a entrada mais recente, em relação à data de transferências das mercadorias para a Bahia, conforme previsto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, e não o valor da última entrada, no mês anterior ao da transferência, como inicialmente apurado pelos autuantes, o que foi corrigido conforme os novos demonstrativos e planilhas em arquivos magnéticos, fls. 417 a 435, concluindo pelo valor do débito de R\$ 1.939.565,75, tendo o sujeito passivo tomado ciência. Assim, entendo correta a Decisão e não dou provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, rechaço a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pelo recorrente, pois percebo que o lançamento de ofício encontra-se revestidos das formalidades legais, estando perfeitamente determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento previsto no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, cuja disposição legal foi reiterada no art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, diplomas normativos que o contribuinte, ora autuado, localizado na Bahia, na condição de destinatário das mercadorias, deve obediência, cabendo-lhe a apropriação dos créditos fiscais dentro dos limites legais.

Assim, o fato de o Fisco baiano ter se utilizado de informações de estabelecimentos remetentes situados em outras unidades federativas, não implica em qualquer violação dos limites de sua jurisdição ou afronta ao princípio da autonomia dos estabelecimentos, nem mesmo ao princípio da não-cumulatividade do imposto, como alega o recorrente, pois, repito, o estabelecimento fiscalizado pertence à jurisdição do Estado da Bahia, o qual suporta o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no

caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação pela legislação dos Estados, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal, como bem pontuou o opinativo da PGE/PROFIS.

Quanto ao mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão somente, a alegar que devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestadual de suas mercadorias, fabricadas por outro estabelecimento do mesmo titular, todos os valores tidos como custo de produção, em razão das peculiaridades de suas atividades industriais e comerciais, sob a égide de que o art. 20 da LC 87/96 dispõe que o débito de ICMS apurado pode ser compensado com o valor do imposto oriundo da etapa anterior em relação a operações que estejam relacionadas à "entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento", em cumprimento ao princípio constitucional da não-cumulatividade, como também em razão de os estabelecimentos remetentes se equipararem a estabelecimentos industriais, conforme previsto no artigo 4º, II, da Lei Federal n. 4.502/1964.

Contudo, não cabe razão ao recorrente, pois, ainda que os estabelecimentos atacadistas remetentes fossem equiparados a estabelecimentos industriais, mesmo assim, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais dos produtos, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, "b", do RICMS/BA, assim entendida como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas aludidas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia.

Tal conclusão decorre do fato de que, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva de lei complementar, por força de mandamento constitucional, qualquer legislação ordinária que venha a contrariá-la afronta a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº. 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade.

Por outro lado, há de se ressaltar que não há nenhuma regra na legislação baiana e na lei complementar de equiparação dos estabelecimentos remetentes, na condição de atacadistas, à indústria, para efeito de fixação de base de cálculo, nas transferências interestaduais de mercadorias. Ademais, no caso de uma transferência de um estabelecimento atacadista equiparado a unidade fabril, por ser a base de cálculo limitada aos citados custos de produção, certamente, será em valor inferior à prevista no art. 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, ou seja, a entrada mais recente das mercadorias, pois esta é consequência de uma operação anterior de transferência *interna* entre a unidade fabril e o estabelecimento atacadista, ora remetente, na qual compreendeu *todos* os custos de produção, enquanto na primeira hipótese a base de cálculo será limitada, por determinação legal, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, o que seria prejudicial ao adquirente, localizado na Bahia, por se apropriar de um crédito menor.

Logo, não se devem desconsiderar os princípios constitucionais basilares para o ICMS da autonomia do estabelecimento e da não-cumulatividade do imposto, visto que, efetivamente, ocorreram operações de transferências entre a indústria e o estabelecimento atacadista e, posteriormente, deste para o estabelecimento autuado, agregando-se, a cada etapa, as novas parcelas de custo ocorridas em cada operação, com a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos.

Assim, diante do exposto, por não ter sido recepcionada pela legislação tributária baiana, *para efeito de base de cálculo do ICMS*, a equiparação de estabelecimento industrial prevista no art. 4º, II, da Lei Federal n. 4.502/1964, como também no art. 9º do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI), nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre estabelecimentos atacadistas filiais do fabricante e o estabelecimento filial autuado, localizado no Estado da Bahia, deve-se aplicar a regra prevista no artigo 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, ou seja, a base de cálculo do ICMS deve ser o

valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e não *todos os custos de produção*, como quer o recorrente, por se tratar o remetente de estabelecimento comercial e não industrial, sob pena de se ferir a aludida Lei Complementar nº 87/96 e os princípios da autonomia do estabelecimento e da não-cumulatividade do ICMS. Portanto, o indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

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

Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 especificar, ao caso concreto, como base de cálculo do ICMS, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, consoante apuraram os autuantes.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 206891.0012/11-3, lavrado contra **SADIA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.939.565,77**, 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, 30 de janeiro de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS