

A. I. N° - 206891.0007/07-1
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
JOAQUIM MAURÍCIO DA MOTTA LANDULFO JORGE
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 30.10.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJP N° 0324-04/08

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fim de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Rejeitada a decadência e nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 17/12/07, para exigir ICMS no valor de R\$2.287.196,55, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

1. Utilizou indevidamente 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, conforme detalhamento no corpo do Auto de Infração (2002) – R\$2.180.303,27.
2. Utilizou indevidamente 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, relativo às notas fiscais de complementação de preço – R\$106.893,28.

O autuado apresentou impugnação (fls. 207 a 236), esclarece inicialmente que é distribuidor de produtos alimentícios, responsável pela geração de postos de trabalhos, um dos maiores contribuintes de ICMS do Estado da Bahia, sempre foi diligente no cumprimento das obrigações fiscais e foi surpreendida com a autuação decorrente de utilização indevida de crédito fiscal relativo a transferências interestaduais de mercadorias.

Entende que há um equívoco por parte da fiscalização quanto ao entendimento de que a base de cálculo do ICMS incidente sobre as operações de transferências interestaduais fica limitada ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que para justificar motivação da infração, a fiscalização mencionou decisão proferida pelo Supremo Tribunal de Justiça (STJ, fl. 210), afirmando que a matéria debatida naquele julgado (base de cálculo na transferência de produto industrializado ou in natura - arroz) não guarda relação com as operações por ele praticada que se trata de produtos industrializados transferidos para estabelecimentos comerciais localizados no Estado da Bahia.

Transcreve ementa do RMS 13617/MG, cuja relatora foi a ministra Laurita Vaz, que versa sobre ausência de fundamentação da autoridade coatora. Requer a nulidade do Auto de Infração, sob alegação de que o lançamento foi motivado equivocadamente e não guarda relação com a situação fática.

Requer também, a decadência dos valores exigidos no período de janeiro/02 a novembro/02, por entender que foi extinto o direito do Fisco lançar o tributo após o transcurso do prazo de cinco anos, contado da data do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º da Lei nº 5.172/66 (CTN). Transcreveu à fl. 214 ementa do AIIM 78454-P, cujo relator foi Eduardo Perez Salusse do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo e REsp 470219-SP e RESP 432984/SP que decidiram pela homologação do pagamento após ter decorrido 5 (cinco) anos. Ressalta que foi notificado do lançamento em 27/12/07, motivo pelo qual requer a decadência dos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro/02.

No mérito, argumenta que os autuantes consideraram que a base de cálculo utilizada na transferência de mercadorias dos centros de distribuição situados no Rio de Janeiro, São Paulo e Pernambuco para estabelecimento do impugnante deveria corresponder ao custo da mercadoria prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e não o da entrada mais recente prescrito no inciso I do mesmo dispositivo legal.

Argumenta que os autuantes ignoraram a legislação complementar e dos Estados (SP, RJ e PE), fato que demonstrará ter agido dentro da legalidade.

Transcreve o art. 146 da CF 88, que delega a lei complementar estabelecer normas gerais da legislação tributária do ICMS, especialmente na definição dos tributos, discriminados na constituição, dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Ressalta que o art. 6º, § 2º do Decreto-Lei 406/68 que trata da autonomia de cada estabelecimento foi mantido no art. 12 da Lei Complementar (LC) 87/96, conforme transcreveu à fl. 219. Afirma que o fato em análise refere-se a saídas de mercadorias de seus estabelecimentos fabricantes para os estabelecimentos comerciais (Centro de Distribuição), ambos do mesmo titular, surgindo à obrigação tributária relativa ao ICMS, tendo como local da operação de cobrança do imposto, o local onde ocorreu a saída da mercadoria (art. 11 da LC 87/96), seguindo o princípio de autonomia dos estabelecimentos.

Transcreve o art. 2º da Lei nº 6.374/96 do Estado de São Paulo e diz que a redação é a mesma contida no art. 3º da Lei nº 2.657/96 do Estado do Rio de Janeiro e art. 5º, I da Lei nº 11.408/96 do Estado de Pernambuco, estabelecendo que “ocorre o fato gerador do imposto: I – na saída de mercadoria a qualquer título de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”. Conclui que de acordo com a legislação do ICMS, são tributadas as operações de transferências de estabelecimentos fabricantes para seus estabelecimentos comerciais (centro de distribuição) localizados em outros estados.

Transcreve parte do voto referente a julgamento da inconstitucionalidade da Lei nº 4.418/82 do Estado de Alagoas, cujo relator foi o Ministro Djaci Falcão, com base em parecer do professor José Souto Maior Borges, bem como trecho publicado do professor Roque Antônio Carraza que versam sobre autonomia dos estabelecimentos e tributação do ICMS nas saídas de mercadorias transferidas para outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Afirma que tendo tributado as operações de transferências em conformidade com o que determina a legislação do ICMS, “o Estado da Bahia não tem competência constitucional para invalidar leis complementares ou estaduais de outros Estados”.

Argumenta que caso o Estado da Bahia se sinta prejudicado pelos efeitos de dispositivos legais decorrentes de lei complementar ou de outro Estado, caberia recorrer ao Supremo Tribunal Federal para expurgar tais normas do ordenamento jurídico e não tendo sido declarado inconstitucional, as operações de transferências entre estabelecimentos devem obedecer ao que determina a legislação tributária.

Ressalta que o art. 38, §3º do RICMS/SP (Dec. 45.490/00) estabelece que nas saídas de mercadorias para estabelecimento situado no próprio Estado, pertencente ao mesmo titular “poderá o estabelecimento remetente atribuir à operação outro valor, desde que não inferior ao custo da mercadoria”.

Atenta que de acordo com a legislação do Estado de São Paulo, o “custo é a base de cálculo mínima a ser adotada e não o seu limite” e no seu entendimento a “utilização do valor superior ao custo, como base de cálculo do ICMS nas transferências das mercadorias produzidas pelos Estabelecimentos Fabricantes, localizados no Estado de São Paulo” tem respaldo na legislação pertinente e não pode ser desconsiderada pelo Fisco do Estado da Bahia.

Discorre sobre as normas gerais de direito tributário contidas na Constituição Federal (art. 155 e 146, III, b), atribuindo à lei complementar competência exclusiva para dispor sobre as características norteadoras das hipóteses de incidência do ICMS e que a Lei Complementar 87/96 atribui no art. 13, §4º duas bases de cálculo para as operações de saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a saber:

- 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.

Salienta que as legislações estaduais observam fielmente as disposições contidas na citada Lei Complementar, inclusive da Bahia, e conclui esta linha de raciocínio afirmando que “quando a transferência interestadual for efetuada por estabelecimento industrial (fabricante), a base de cálculo será o custo da mercadoria produzida. Todavia, sendo realizada por estabelecimento comercial, a base de cálculo tributável deverá ser o valor da entrada mais recente que pode, sem qualquer ilegalidade, ser superior ao custo”. Transcreve parte de texto de autoria do professor Roberto Siqueira Campos (fl. 230) para reforçar o seu posicionamento.

Chama a atenção que o custo entendido como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento utilizado na produção, só pode ser aferido no estabelecimento produtor, que possui o controle relativo às parcelas da composição do custo e que o estabelecimento que recebeu as mercadorias em transferências tem conhecimento apenas do valor atribuído pelo estabelecimento remetente, consignado na nota fiscal de transferência.

Destaca que o Centro de Distribuição não é uma extensão do estabelecimento fabril e sim um estabelecimento comercial instituído para aprimorar a logística de distribuição dos produtos comercializados. Afirma que ainda que pertencentes ao mesmo titular, os Centros de Distribuição são estabelecimentos comerciais autônomos, e nas operações de transferências de mercadorias deve ser atribuída como base de cálculo do ICMS o “valor da entrada mais recente”, como procedeu em obediência ao princípio de autonomia dos estabelecimentos (art. 11, §3º da LC 87/96). Entende que não descumpriu a legislação do imposto.

Transcreve às fls. 233/234, decisão proferida no julgamento do processo nº 001/01.05.0347412-0 que versa sobre operação de transferência de mercadoria produzida em estabelecimento localizado no Estado de São Paulo para estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Sul.

Finaliza dizendo que nas operações de transferências dos Centros de Distribuição para estabelecimentos localizados em outros Estados, utilizou como base de cálculo do ICMS “o valor de entrada mais recente das mercadorias”, em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, o que no seu entendimento elide a acusação contida na autuação.

No tocante às operações de transferências de mercadorias oriundas dos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul (RS), reconhece que se tratam de estabelecimentos industriais e entende que se aplica o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, ou seja, a base de cálculo tributável é o “custo da mercadoria produzida”, que é o valor constante da nota fiscal emitida pelos respectivos estabelecimentos.

Alega que na autuação, a fiscalização desconsiderou o valor constante da nota fiscal como correto, “não demonstrando, entretanto, a forma de composição desse custo” o que impossibilitou a aferição dos valores apurados pelos autuantes.

Afirma que o valor constante da nota fiscal é o do custo da mercadoria e que tendo os autuantes imputado valores diversos, sem justificativa para tanto, requer a improcedência dos valores exigidos relativos a operações de transferências oriundas dos Estados de Minas Gerais e RS.

Requer a realização de diligência “para verificação da documentação fiscal, referente às operações realizadas, que se encontra à disposição do fisco no seu estabelecimento”.

Por fim, requer o cancelamento da exigência fiscal e o conseqüente arquivamento do processo.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 259 a 288), ressaltam que foram designados para realizar trabalho de fiscalização de verificação da base de cálculo em operações interestaduais, envolvendo produtos industrializados.

Com relação a preliminar de nulidade do lançamento, sob argumento de que citou decisão de julgado do STJ incompatível com os fatos ocorridos, sob argumento que aquela decisão restringe-se à aplicação dos incisos I ou III do § 4º do art. 13 da LC 87/96, contesta transcrevendo parte do texto transcrito no corpo do Auto de Infração, indicando que o item 2 (RE 707.635/RS-2004/0171307-1) do julgado expressa: “A fixação da base de cálculo de produto industrializado para fins de ICMS, quando sai de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, para outro Estado, pelo art. 13, §4º, II não pode ser modificado por regra estadual”.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam que tanto o lançamento como a homologação são direitos subjetivos potestativos da Fazenda Pública, de lançar e homologar atividade praticada pelo contribuinte, com regras estabelecidas nos art. 173, I e 150, §4º respectivamente, tudo do Código Tributário Nacional (CTN).

Citam publicação contida em endereço eletrônico (Jusnavigandi – www.jus.com.br), no qual entendem que a atividade, praticada pelo contribuinte, de apurar e pagar o tributo devido, não constitui, definitivamente, lançamento e sim a obrigação de antecipar o correspondente pagamento antes de qualquer intervenção do fisco, podendo quitar, pagar uma parte ou não pagar nada. Ressaltam que na primeira hipótese, extingue-se o direito subjetivo do fisco de realizar qualquer lançamento em razão da inexistência de crédito tributário a ser constituído, mas se não ocorreu pagamento ou ocorreu pagamento a menos, não há do que se falar em decadência, cabendo o lançamento de ofício.

Transcreve parte de texto publicado pelo professor Luciano Amaro para reforçar o seu posicionamento de que o prazo para que a Fazenda Pública expressamente faça a homologação é de cinco anos a contar da ocorrência do fato jurídico tributário, caso a lei não tenha fixado outro prazo, ao teor do artigo 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme exemplo elaborado por eles.

No mérito, quanto à alegação defensiva de que nas operações de transferências do estabelecimento produtor para os centros de distribuição, deve ser adotado como base de cálculo o valor correspondente da entrada mais recente, rebatem dizendo que não faz sentido por entenderem que os centros de distribuição são verdadeiros estabelecimentos atacadistas que fazem distribuição de seus produtos para outros atacadistas da mesma empresa.

Transcrevem o art. 9º do Dec. 4.544/2002 (Regulamento do IPI), para demonstrar que conforme previsto no inciso III, “as filiais e demais estabelecimentos que exercem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles estabelecimentos que operam exclusivamente na venda a varejo”.

Citam o art. 51, §1º do RICMS/BA, o qual estabelece que “equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa”.

Afirmam que no seu entendimento, se aplica a regra do VALOR MAIS RECENTE quando se transfere mercadorias que não foram fabricadas pelo autuado, por desconhecer o custo de produção e não teria nenhum sentido exigir que a base de cálculo fosse igual ao custo.

Transcrevem às fls. 269 a 271, decisão prolatada pela Primeira Câmara do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário da Fazenda Estadual no Proc. nº 41112-14.00/05.1, manifestando entendimento que as regras de tributação não podem ser desconsideradas pela interposição de trânsito de mercadoria por centro de distribuição pertencente à mesma empresa fabricante das mercadorias.

Ressaltam que a Constituição Federal (155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a”) delegou à lei complementar fixar base de cálculo e estabelecer normas gerais pertinentes à matéria tributária do ICMS, cuja regra contida no art. 13, §4º, II na Lei Complementar 87/96, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, regra esta incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, que respaldam a exigência do crédito fiscal ora exigido.

Transcrevem (fls. 272/273) decisão transitada em julgado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do REsp nº 707.635-RS (2004/0171307-1), no qual foi decidido que a definição da base de cálculo do ICMS é reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF) e não pode ser modificado por regra estadual. Da mesma forma, às fls. 260/261 julgados do Tribunal Regional do Rio Grande do Sul (Processo 70002778157/2007) e do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia CJF nº 0210-11/04 e CJF 0340-11/06, nas quais foram decididos que nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deve ser adotada base de cálculo conforme definida em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Destacam que a apuração dos valores exigidos foi feita em consonância com a planilha de custo de produção apresentada pela empresa (fl. 262), tanto em meio físico como magnético (fls. 151 a 158), com aposição de assinatura do Sr. Áureo Eugênio Lara (analista de custo), discriminando os itens de custo de produção, por código de produto, quais sejam: matéria-prima, material de embalagem, gasto variável (mão-de-obra e outros custos diretos), gasto fixo (manutenção, reparos), gasto comum (material de escritório, material de limpeza, seguro) e depreciação técnica (amortização e depreciação de máquinas e equipamentos), inclusive confirmados por meio de emails cujas cópias foram juntadas às fls. 196 a 201.

Afirmam que em consonância com o art. 13, §4º, II da LC 87/96, expurgaram os valores relativos a gastos fixo, gasto comum e depreciação técnica, por não constituírem matéria-prima, acondicionamento, material secundário, nem mão-de-obra, conforme previsto no mencionado dispositivo e diploma legal.

Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, no qual excluíram da base de cálculo, os elementos que não fazem parte dos listados na LC 87/96, apurando o valor correto do ICMS incidente sobre as operações de transferências interestaduais, considerando indevido o valor do imposto relativo aos elementos de custo não previstos na legislação. Ressaltam que fizeram entrega ao estabelecimento autuado mediante recibo (fls. 10/36 e 156/158), inclusive obtido declaração do contribuinte de que o arquivo recebido em CD foi aberto e lido, bem como acostado ao processo documento idêntico.

Ressaltam que encontraram na Legislação Federal normas semelhantes à adotada pela LC 87/96 (eleição do custo de produção – não custo total – para determinar aspectos de tributação), conforme transcrito à fl. 220, a exemplo da Portaria 607/2007 e Decreto 6008/2006, referentes ao ICMS/SUFRAMA e tributação do IPI.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro (às fls. 275 a 277) para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem às fls. 277 a 281, normas de contabilidade, com ênfase em custos, de diversos professores, a exemplo de Paulo H. Teixeira, George e Rodrigo Leone e Eliseu Martins, definindo os conceitos básicos de custo industrial: materiais (matéria-prima, material secundário e de embalagem), mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, custo de produção, etc.

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

Transcrevem também, a decisão contida no AgR 590329-MG, na qual foi manifestado entendimento de que a lista de serviços anexa à LC 56/87 é taxativa e não há incidência de ISS sobre serviços excluídos da mesma, além de outras decisões correlatas.

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

O autuado juntou petição à fl. 291, informando que não mais realiza operações na unidade que foi autuada e para evitar possíveis prejuízos no cumprimento de intimações e interposição de eventuais recursos, indica que todas as intimações devem ser encaminhadas para sua unidade sede localizada no Estado de São Paulo ou na unidade localizada em Feira de Santana-BA, conforme endereços indicados à fl. 292.

VOTO

O autuado invocou a decadência dos fatos geradores relativos ao período autuado de janeiro a novembro/02, por entender que extrapolou o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo constitua crédito tributário, previsto no art. 150, §4º do CTN, o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Observe que o art. 173, I CTN prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; enquanto o art. 150, § 4º, prevê como marco a data do fato gerador, em ambos os casos, o prazo é de cinco anos. Conforme diversas decisões do STJ, que podemos assim sintetizar:

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEBA), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no art. 107-B, §5º do COTEBA, os fatos geradores ocorridos no período de 01/01/02 a 31/12/02 só seria atingidos pela decadência, caso o lançamento fosse feito a partir de 01/01/08. Dessa forma, fica rejeitada a preliminar de decadência suscitada.

Suscitou, também, a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que na descrição das irregularidades que motivaram a sua lavratura, foi mencionada decisão do STJ relativa a produto industrializado ou *in natura* que não guarda correlação com as operações objeto da autuação. Entendo que o argumento apresentado constitui parte do mérito da questão (base de cálculo das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular) e será apreciada quando da apreciação do mérito.

Observo que o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99). O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbro inobservâncias formais que conduzam a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado.

Quanto ao pedido para realizar diligência “para verificação da documentação fiscal, referente às operações realizadas, que se encontra à disposição do fisco no seu estabelecimento”, observo que de acordo com o art. 150, I do Dec. 7.629/99 (RPAF/BA), entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado. Na situação presente, o Auto de Infração foi lavrado com base em dados constantes nas planilhas de custos apresentados pelo impugnante e dados contidos nos documentos fiscais emitidos pelo próprio, consolidados nos demonstrativos que lhes foi entregue. Pelo exposto, indefiro o pedido de diligência formulado, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou de documentos de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu. Considero ainda, a regra disposta no art. 142 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), que estabelece que “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”. Por tudo isso, fica indeferido o pedido de diligência solicitado.

No mérito, o Auto de Infração acusa a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar.

Saliento que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou na base de cálculo apontada na infração. A discussão em lide trata da não ocorrência dos fatos geradores, ter sido transferido de estabelecimento comercial e da legalidade da operação.

Quanto à alegação defensiva de que as transferências de mercadorias foram feitas pelos centros de distribuição, situados em outros Estados (Rio de Janeiro, São Paulo e Pernambuco) estão em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 (entrada mais recente), teço as seguintes considerações:

- 1) A LC 87/96 estabeleceu no seu art. 13, §4º, II que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
- 2) A transferência entre o estabelecimento industrial e comercial do mesmo contribuinte não implica em nova etapa da cadeia produtiva, visto que não ocorre transferência de propriedade das mercadorias.

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

Assim sendo, o fato de a mercadoria produzida em estabelecimento industrial localizado em outro Estado ter transitado por outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular (Centro de Distribuição), não invalida a regra geral estabelecida na LC 87/96, de que a base de cálculo do imposto é a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sob pena de “desvirtuar todo arquétipo concebido pelo legislador tributário para propiciar que os Estados consumidores das mercadorias tenham (alguma) efetiva participação no imposto gerado com a comercialização (consumo) das mercadorias produzidas em outras unidades da Federação”, conforme redigiu o Juiz Nelson Reschke no Acórdão 468/06 do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Rio Grande do Sul, que deu provimento ao recurso voluntário impetrado pela Fazenda Estadual no Processo nº 41112-14.00/05.1.

Convém ressaltar que esta questão não está pacificada nos tribunais, tendo em vista que conforme transcrito às fls. 233/234 da defesa, o Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre, proferiu sentença do processo nº 001/01.05.0347412-0 entendendo que nas operações em comento deveria ser considerado o valor da entrada mais recente e não o custo de fabricação das mercadorias.

Concluo que sobre as operações de transferências dos Centros de Distribuição para estabelecimentos localizados em outros Estados pertencentes ao mesmo titular, deve ser aplicada a regra disposta no art. 13, §4º, II da LC 87/96, e não a do inciso I do mencionado diploma legal, como entendeu o impugnante.

Quanto ao reconhecimento do impugnante de que as operações de transferências dos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul (RGS) foram feitas por estabelecimentos industriais e na nota fiscal foi aplicado o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (custo da mercadoria produzida), que foi desconsiderado pela fiscalização sem demonstrar a forma de composição desse custo. Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 919 páginas, contido no CD à fl. 10, no qual foi indicado o custo de transferência por produto, o custo unitário por produto, com a exclusão do custo de produção dos valores relativos à GASTO COM, GASTO FIX, DEP TEC, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 12 a 36) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
- 2) Aplicaram a alíquota interestadual prevista para as operações, sobre os valores expurgados, que transportaram para o demonstrativo de débito indicando como valor de crédito indevido no estabelecimento destinatário (autuado);
- 3) No demonstrativo às fls. 38 a 40 foram apurados os valores consignados nas notas fiscais complementares de transferências interestaduais, por inscrição estadual e mês;
- 4) Às fls. 160 e 161, foi juntado cópia da planilha de custo apresentada pela empresa (2002) da primeira e última folha totalizando 569 páginas, com expurgo dos valores que não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra (art. 13, §4º, II da LC 87/96). Tais arquivos foram entregues a empresa mediante recibo passado às fls. 156 a 158, tendo inclusive declarado que os conteúdos foram lidos e verificados.
- 5) No mencionado demonstrativo foram relacionadas notas fiscais emitidas de estabelecimentos industrial localizados nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro;

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

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.

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:

.....

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Pelo exposto, restou comprovado que os valores apurados pela fiscalização foram baseados na planilha de custo de produção fornecida pela empresa, tendo sido corretamente expurgado da base de cálculo os valores que não constituem matéria-prima, produto secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96) conforme atesta documento juntado à fl. 46, tendo a fiscalização comprovado a entrega dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, conforme documentos juntados às fls. 151 a 158. Logo, considero que a empresa teve conhecimento dos demonstrativos em que a fiscalização apurou os valores apontados como devidos, são compreensíveis, possibilitando o exercício do contraditório, ao contrário do que afirmou o impugnante.

Com relação ao argumento do autuado de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é a estipulada na legislação do Estado de origem das mercadorias, na situação presente, em relação às operações objeto da autuação, por se tratar de operações de transferências de estabelecimentos industriais localizados em outros Estados para estabelecimento distribuidor localizado na Bahia, conforme apreciado anteriormente deve ser aplicada à regra contida no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei). Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida 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.

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

Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, §4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constato que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da 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 dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, inclui valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4, II da LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior 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.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0007/07-1**, lavrado contra **NESTLÉ DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.287.196,55**, 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, 23 de outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR