

A. I. Nº - 206891.0034/08-7
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 - 07.11.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0339-04/08

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

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/07/08, para exigir o ICMS no valor de R\$ 49.414,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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.

O autuado apresentou impugnação (fls. 83 a 110), consubstanciada nas razões e fatos a seguir aduzidos, afirmando antes que sempre diligente no cumprimento de suas obrigações fiscais, apresenta defesa administrativa apenas para provar que a autuação foi baseada em premissas que não correspondem à realidade dos fatos. Diz que os Auditores desconsideraram as operações de circulação de mercadorias existentes entre os estabelecimentos fabricantes e comerciais em que pese tais operações estarem em acordo com a Lei Complementar, entendendo que as transferências deveriam ocorrer pelo custo da mercadoria produzida e não pelo valor da entrada mais recente, que inclui valores agregados da transferência fábrica /centro distribuidor.

Cita e transcreve o Recurso Especial 707.635-RS, cuja menção fora feita pelos Auditores para garantir que o mesmo não guarda relação com a matéria em lide porquanto esta se refere a produtos transferidos para o Estado da Bahia, são originários de estabelecimento comercial e não de indústria, como considerada na autuação e constante no julgado pela análise do voto do seu Relator. Assim, os dispositivos infringidos não guardam qualquer relação com a decisão proferida pelo STJ e, sendo esta a motivação para o ato administrativo do lançamento tributário, deve-se firmar a nulidade do auto de infração. Sobre o tema cita a doutrina de HELY LOPES MEIRELLES e jurisprudência do STJ (RMS 13617/MG).

Diz então que é evidente a nulidade do auto de infração, uma vez que motivado equivocadamente, pautando-se em julgado que não guarda relação com a situação apresentada.

Com relação à base de cálculo diz que adotou o valor da entrada da mercadoria mais recente, de acordo com o art. 13, §4º, I, LC 87/96. O agente fiscal entendeu que deveria ser utilizado o custo da mercadoria, nos termos da mesma LC art. 13, §4º, II, ignorando a legislação complementar, a legislação baiana e a legislação do Estado de São Paulo, local onde estão estabelecidos os Centros Distribuidores.

Acerca da operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos fabricantes e centros distribuidores, explica o autuado que inicialmente a fábrica transfere para os centros distribuidores e esses fazem a remessa para outros estabelecimentos no território nacional, entre os quais, o ora impugnante, de Salvador. O agente fiscal, todavia, desconsiderou as operações de transferências entre o fabricante e os centros de distribuição, entendendo que essas não geram efeitos. Diz não assistir razão ao autuante tendo em vista o art. 146, CF/88, que atribui à lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos e o Decreto-Lei 406/68 (art. 6 §2º), sobre a autonomia dos estabelecimentos, além do art. 12, LC 87/96, que prescreveu como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Aduz ainda com base no art. 11 da LC 87/96 que o local da operação para efeito da cobrança do imposto é o estabelecimento onde se encontra a mercadoria quando de sua saída e o Estado de São Paulo editou a Lei nº 6.374/89 (art. 2º, que transcreve) reafirmando o fato gerador nas transferências entre estabelecimentos.

Para consubstanciar suas razões, volta a fazer citações: parecer do professor JOSÉ SOUTO MAIOR Borges presente no Relatório proferido pelo Ministro DJACI FALCÃO, no julgamento da constitucionalidade da Lei nº 4.418/82 do Estado de Alagoas; ponderações sobre a tributação do ICMS nas transferências por ROQUE ANTONIO CARRAZA, em seu livro ICMS (editora Malheiros, 8ª. Edição, pg. 41). Assegura que tais normas se afiguram como prescrições legais e que impõem dever a impugnante, não tendo a Bahia competência constitucional para invalidar leis complementares ou estaduais de outros Estados. Havendo prejuízos face dispositivos legais de outros Estados deverá o Estado da Bahia utilizar-se dos meios processuais próprios. Não havendo declaração de constitucionalidade nos dispositivos que regulam as transferências, tais operações são válidas, não podendo o Estado da Bahia desconsiderá-las simplesmente porque lhe trazem resultados desinteressantes.

Diz ainda que o Estado de São Paulo, nas operações realizadas em seu território, estabeleceu que para determinação da base de cálculo pode ser utilizado qualquer valor, desde que não inferior ao custo (art. 38, RICMS SP). Sendo o custo a base de cálculo mínima a ser adotada e não seu limite, não existe proibição a utilização de qualquer outro valor. Não podendo, por conseguinte, ser simplesmente desconsiderada a base de cálculo utilizada, no tocante às mercadorias originárias do centro de distribuição localizado em São Paulo, tendo utilizado valor superior ao custo de transferência de mercadorias produzidas pelos estabelecimentos fabricantes.

Com relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que o agente fiscal exige que seja adotado o custo das mercadorias, enquanto a Lei Complementar 87/96 estabelece o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I) para a hipótese da aquisição oriunda de terceiros e o custo de fabricação (art. 13, § 4º, II) para a hipótese do contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Está assim definido na legislação paulista (Lei nº 6.374/89, art. 37, I e Decreto 45.490/00) e na legislação da Bahia (Lei nº 7.014/96 e Decreto 6.284/97, art. 56, V, "a"). Sendo o Centro Distribuidor um estabelecimento comercial, as transferências dele decorrente devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente e que o valor do custo de matéria-prima, secundária, mão-de-obra e acondicionamento, deve ser adotado pelos estabelecimentos industriais, conforme entendimento de ROBERTO SIQUEIRA CAMPOS (Guia IOB de procedimentos legais ICMS/ IPI).

Ressalta que o custo de matéria-prima, secundária, mão-de-obra e acondicionamento utilizados na produção da mercadoria a ser transferida somente pode ser aferido pelo estabelecimento que a produz, por sua vez o estabelecimento que as recebe tem apenas conhecimento do valor atribuído pelo remetente e consignado na nota fiscal. Destaca ainda que o Centro Distribuidor não é mera extensão do estabelecimento fabril, mas um estabelecimento comercial instituído para aprimorar a logística de distribuição dos PRODUTOS NESTLE pelo país.

Diz que ainda sendo dos mesmos titulares, os denominados Centros de Distribuições são estabelecimentos autônomos e comerciais autênticos, segundo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, nos termos do Decreto Lei 406/68, mantido no art. 11, § 3º, I, LC 87/96.

Insiste que as transferências do Centro de Distribuição têm como base de cálculo o valor da entrada mais recente, citando, nesse sentido, decisão do MM Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública de Porto Alegre, quando do julgamento do Processo 001/01.05.0347412-0.

Sobre a aplicação de penalidade, diz que não pode ser exigida nos termos do artigo 2º do Decreto Lei nº 834/69, que descreve à fl. 108. Questiona, por fim, a proporção da multa, citando a ação julgada procedente na ADIN 551-1 Rio de Janeiro, se mantido o auto, pede sua redução; requer a realização de diligências para verificação de documentos sobre as operações aqui discutidas, comprovada a insubstância do Auto de Infração, seu arquivamento.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 168/218), dizem, inicialmente, que a mesma objetiva identificar e quantificar a base de cálculo de ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, descreve os fatos e fundamentação jurídica, a partir do texto constitucional (art. 155, § 2º, XII e art. 146, III), LC 87/96, e demais normas do nosso ordenamento jurídico. Descrevem os termos da autuação constantes no próprio corpo do auto de infração e ressaltam que não foram contestados os cálculos e valores dos demonstrativos anexos ao presente Processo Administrativo Fiscal.

Com relação às preliminares invocadas pelo autuado, dizem os Auditores sobre a alegação de nulidade em função do julgado do STJ que, neste, há clara menção ao inciso II, art. 13, § 4º, CTN, que trata da base de cálculo de produtos industrializados.

No mérito, dizem que o autuado formou a base de cálculo nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação com a inclusão de todos os elementos do custo de produção.

Esclarecem sobre o papel da Lei Complementar, utilizando-se ainda do texto do professor Alexandre Freitas, afirmando que, no Brasil, em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento de prerrogativas do poder central e isto já explica a força da lei geral. A competência legislativa em torno do ICMS é Estadual, mas a legislação tributária do Estado deve absoluta obediência às regras veiculadas em lei complementar. Nesta situação alegam que a LC 87/96 determina com precisão os elementos constitutivos para formar a base de cálculo nas operações de transferências de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação. Ressaltam que a LC estabelece regras em consonância com o que está prescrito expressamente na Constituição Federal nos artigos 155 §2º XII “i”, 146 III “a” e ato continuo, o art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Dizem que as normas editadas por Lei Complementar devem ser seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme. Repetem trecho extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, no plenário do STF, em 12.06.2008 “Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados”. E esta é uma questão de limitação constitucional ao poder de tributar para manter o equilíbrio entre as Federações.

Afirmam que para construir a melhor exegese quantos aos conceitos dos elementos do custo de produção descrito taxativamente na Lei Complementar para definição da base de cálculo nas operações de transferências em discussão, deve ser colhido o que existe na doutrina, nas normas do direito tributário (artigos 109 e 110, CTN). Define, então, utilizando ALIOMAR BALEIRO, que os artigos 109 e 110 (CTN), combinados, fazem prevalecer o império do Direito Privado, quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas, sem prejuízo do Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais.

Assim, havendo controvérsias, busca-se solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, procura-se guarida nas normas do direito privado. Nesse caso, afirmam, é a Ciência Contábil que

irá dizer o que seja matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, uma vez que a Lei Complementar 87/96 definiu tais elementos para a formação da base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles.

Citam em seguida vários trabalhos doutrinários que tratam das normas de contabilidade de custos que entendem suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, entre eles “Elementos básicos do custo industrial” da Faculdade Integrada de Itacaré (São Paulo). Trazem consulta formulada ao Presidente do CRC-SE sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências (fl. 188), consulta feita ao portal de Auditoria (fl. 187), sobre o mesmo tema. Transcrevem opiniões dos professores CRESO COTRIM e ELIZEU MARTINS (fl. 190).

Citam as consultas 090/2000 e 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, (fls. 195 e 199), cujas respostas, 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.

Informam os Auditores, que na legislação do Estado de Minas Gerais surge a figura da “mão-de-obra tecnológica” que incrementa a base de cálculo de ICMS ao arrepio da interpretação restritiva do artigo 13, §4º, II da LC 87/96. Em São Paulo, editou-as a DN CAT 05/2005, um ato normativo emanado das autoridades administrativas que se enquadra no rol das normas complementares tributárias, nos termos do artigo 100, CTN, não podendo, por conseguinte, inovar, estabelecendo além do que está na lei ou mesmo no regulamento. Tais atos devem ser apenas complementares.

Por outro lado, listam decisões dos Conselhos de Contribuintes em diversos Estados (fl. 202), decidindo pela literalidade ou taxatividade dos elementos contidos na norma em discussão. Ressalva, no entanto, que não chegou a ser apreciado o que seria caberia em cada uma das rubricas (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra, acondicionamento). Transcrevem ainda decisão recente (26.08.08) do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, em favor da obediência restrita à Lei Complementar (fl. 208).

Colacionam ainda decisão através do Processo nº 70002778157, de 06.06.07, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (fl. 210), identificando que, no caso, não foram adotados, os critérios do inciso I ou II do art. 9º do convênio 66/88 (13, §4º e incisos da LC 87/96), pois, a transferência ocorria pelo preço de “consumidor final”, ignorando os preceitos contidos na legislação de regência, daí os cofres do RS eram lesados, na medida em que a empresa se apropriava de crédito fiscal a maior na operação de transferência de São Paulo para este Estado. Nesse caso, inclusive, o fisco adotou o arbitramento, na medida em que a empresa não prestou os esclarecimentos oportunos.

Voltam a citar decisão do STJ (RECURSO ESPECIAL Nº 707.635 – RS, processo 2004/0171307-1), transitado em julgado em novembro de 2005, consagrando que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a”, CF/88 e a fixação da base de cálculo de produto industrializado, 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.

Dizem, em conclusão, que o artigo 13 §4º II da LC 87/96 deve ser interpretado literalmente, em conformidade, inclusive, com as várias decisões do tribunal maior, o STF. Citam RE 361829 / RJ, RE 91737 / MG, RE 79452/RS.

Assim, asseveram que STJ e STF já pacificaram entendimento quanto à aplicação da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN) na definição da base de cálculo dos impostos, não sendo lícito ao interprete estender ou reduzir a base imponível do tributo.

Chamam atenção para a base de cálculo quando a mercadoria industrializada não for transferida diretamente do estabelecimento fabricante para uma filial situada em outra unidade da Federação, uma vez que o autuado insiste que nas operações de transferências de mercadorias

entre o estabelecimento fabricante e os centros de distribuição deve ser adotado como base de cálculo o valor da entrada mais recente. Explicam que mesmo nesses casos, a titularidade não é alterada. Isto porque, tais centros de distribuição são verdadeiros estabelecimentos atacadistas, equiparados a estabelecimento industrial nos termos do artigo 9º, Decreto 4544, de 26.12.2002, que transcrevem, à fl. 210, posição também adotada pelo art. 51 pelo Regulamento de ICMS do Estado da Bahia, fl. 211. Completam que, a regra do valor mais recente é para ser aplicada quando se transferem mercadorias que não foram fabricadas pelo autuado, pois nesse caso, há o desconhecimento do custo de produção e que a não adoção do custo de mercadoria produzida nas saídas dos produtos industrializados, entre estabelecimentos distintos, mas dos mesmos titulares, no dizer da Lei Complementar, provocaria enorme planejamento tributário e pagamento a menos do imposto devido na unidade da federação do destino.

Citam e transcrevem o acórdão nº 468/06 proferido pela primeira câmara de recursos fiscais do Estado do Rio Grande do Sul (fls 211), no sentido de que a interposição de um Centro Distribuidor não descaracteriza a natureza econômica das operações de transferências. Na realidade é efetivamente o estabelecimento fabricante da empresa a estar promovendo as transferências interestaduais para a filial. A regra de incidência, nesse caso, será a do artigo art. 13, § 4º, II, CTN.

Afirmam ainda que a transferência de mercadorias do estabelecimento fabricante para um Centro de Distribuição não implica mudança de titularidade. Além disso, no caso concreto, dizem, algumas operações de transferência ocorreu de forma direta fábrica/Nestlé neste Estado, sem a intermediação de nenhum Centro de Distribuição do mesmo titular.

A final, dizem que exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, II, CTN, LC 87/96, permite concluir que não pode um ente político utilizar seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais.

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

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 com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

I – Nulidade. Pugna o sujeito passivo pela nulidade do auto de infração tendo em vista o alegado equívoco na motivação da lavratura do Auto de Infração. Constatou, no entanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, exatamente o oposto da reclamação defensiva. A infração questionada no Auto de Infração encontra suporte nas concretas transferências de produtos do Centro Distribuidor do autuado em São Paulo para outro estabelecimento localizado no Estado da Bahia e não no acórdão discutido do STJ (Superior Tribunal de Justiça). Portanto, ao contrário do que afirmou, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação. Além do mais, o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia).

Rejeito a preliminar de nulidade.

II – Do confisco e redução da multa. A alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter confiscatório, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Ressalto ainda que esse órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência tal exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF BA.

IV – Diligência. O autuado requereu a realização de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, possibilitando elucidação da matéria suscitada. Não

vislumbro, entretanto, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, tendo em vista a suficiência dos elementos contidos nos autos para a formação da minha convicção. Indefiro-a, pois, nos termos do artigo 147, RPAF BA.

Superadas as preliminares invocadas, passamos as discussões de mérito.

Cuida o presente Auto de Infração de questionar a utilização da base de cálculo nas operações interestaduais de produtos industrializados em outra unidade da Federação e que foram transferidos para filial localizada neste Estado. Argumenta o autuado acerto na utilização como base de cálculo o valor da entrada da mercadoria mais recente, de acordo com o art. 13, §4º, I, LC 87/96, nas operações de transferência de mercadorias dos chamados Centros Distribuidores para estabelecimento filial localizado no Estado da Bahia. Isto porque, defende o autuado, que os produtos transferidos para o Estado da Bahia são originários de estabelecimento comercial e não de estabelecimento industrial. Os Auditores Fiscais, por sua vez, compreendem que em tais transferências, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com prescrição no art. 13, §4º, II, LC 87/96, sua base de cálculo deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Explica o autuado o curso de suas mercadorias sendo, primeiramente, transferidas da unidade fabril para um Centro de Distribuição, que procedem as remessas para os estabelecimentos regionais. Diz ser incontestável que transferências realizadas pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição deve obedecer aos dispositivos da Lei Complementar 87/96. Mas, diz também que o Estado de São Paulo, utilizando sua competência tributária, determinou que a base de cálculo do imposto, nas operações de transferência entre estabelecimento do mesmo titular, realizadas em seu território, pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo. Estando, pois, sua operação fabrica/centro distribuidor, em perfeita consonância com a legislação paulista.

Afirma ainda que os Centros de Distribuição, mesmo que do mesmo titular, são estabelecimentos autônomos, comerciais, de acordo com o Decreto-Lei 406/68, disso decorre que nas transferências por eles realizadas devem ser atribuídas como base de cálculo do ICMS o valor da entrada mais recente.

Efetuou então transferências de produtos de estabelecimentos localizados no Estado de S.Paulo para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. A fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Aqui reside o ponto nevrálgico da lide e que passaremos a análise detalhadamente.

Devo chamar a atenção para o fato que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou nos valores exigidos no Auto de Infração. A discussão trata tão somente da base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 11/24.

A base de cálculo 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 concluiu antes 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 a 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.

Ocorre que, nos autos, não se discute a tributação das operações de transferência realizada pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição, a autonomia dos estabelecimentos da sociedade, nem tampouco a competência tributária do Estado de São Paulo de legislar sobre as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, realizadas no território paulista. No entanto, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, existem regras específicas determinadas na Lei Complementar 87/96. Sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, seja da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar à 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 um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, 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 sabemos, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o consequente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento à orientação dada pela própria administração do Estado de São Paulo, a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

Nesse norte, a saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular a base de cálculo do ICMS corresponderá a uma das três opções previstas no art. 13, § 4º, da Lei Complementar do ICMS.

No caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre os Estabelecimentos Fabricantes e os Centros de Distribuição, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supracitada. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da interposição do Centro de Distribuição que pertence ao mesmo fabricante das mercadorias. Caso isto se admita, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Ainda mais porque nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existe transmissão de titularidade. Apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas. Em outras palavras, não houve a mudança de proprietário ou de possuidor. Não ocorrendo, portanto, a mudança de titularidade.

No entanto, tais transferências, são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador das normas gerais. Com acerto, sobretudo, quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política (Estado ou Distrito Federal), em função da atual regra matriz do ICMS cuja remessa traz reflexos tributários às pessoas envolvidas no processo de transferência tanto o estabelecimento de origem com também para o estabelecimento de destino.

A partir de então fácil é 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 seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

É sabido que o ICMS é um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é, a final, suportado, pelo consumidor final. Produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior (não cumulatividade). Mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado está o consumidor final, tendo recebido transferência com valores a maior, deixaria de receber parcela do produto que lhe competia no sistema de repartição engendrado pelo ICMS.

Tal não bastasse, tal situação fere o pacto federativo que é princípio constitucional expresso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88) - além do princípio da autonomia distrital - a não admitir que Estados e Distrito Federal se locupletem uns às custas dos outros.

Assim é que a Lei Complementar ao sujeitar todas as pessoas políticas da Federação tem a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo do ICMS. Mesmo tendo a competência legislativa estadual, os Estados e Distrito Federal devem estrita obediência às regras gerais emanadas do texto complementar. Nessa política tributária é que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, no caso em tela, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Verifico assim que os Auditores expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais as rubricas GASTO FIXO (manutenção, reparos), GASTO COMUM (despesas de escritório, material de limpeza, seguros, taxas), DEPRECIAÇÃO TÉCNICA (depreciação, amortização das máquinas, etc.), porque não se confundem com matéria-prima, nem material secundário, nem mão-de obra ou acondicionamento. Com relação ao frete com cláusula CIF, sua retirada da composição da base e cálculo deu-se porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador de serviço e o tomador (pessoas jurídicas distintas).

Da análise dos elementos contidos no processo, verifico que os autuantes a partir da planilha de custos de produção apresentada pelo próprio autuado:

- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, base de cálculo do presente Auto de Infração, com cópias anexas, a título exemplificativo, fls. 12/30, cuja totalidade do documento foi fornecida ao autuado, conforme recibo juntado aos autos fl. 48. Tal demonstrativo encontra-se gravado no CD entregue ao contribuinte (fl. 10).
- 2) Foram identificadas cópias de notas emitidas pelo estabelecimento Centro Distribuidor de São Paulo, além de notas fiscais emitidas pela filial no Estado de São Paulo, de mercadorias transferidas para o estabelecimento do titular localizado no Estado da Bahia, acostadas aos autos à título exemplificativo (fls. 37/43);
- 3) Acostaram às fls. 49/50, a primeira e a última folha impressa da planilha de custo de produção dos estabelecimentos produtores com 569 páginas, a título exemplificativo da gravada em CD;
- 4) Anexaram cópias de folhas do livro Registro de Entrada (fls. 52 e 65).

5) Cópia da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ano calendário 2004.

Conforme já mencionado, a impugnante não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado apenas a regra utilizada para apontar a base de cálculo da presente lide, e que, no seu entender, é o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, posição que não nos filiamos, conforme exposição desse voto.

Com relação aos itens que foram expurgados, compatibiliza o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo. 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). Constatou que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Portaria 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Pelo exposto, restou comprovado que na hipótese do contribuinte ser fabricante das mercadorias, a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual será o custo da mercadoria produzida (art. 13, § 4º, II da LC 87/96) e não o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I da LC 87/96). Frise-se ainda que naquele custo, somente a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos exatos do inciso. Eventuais transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular não alteram a regra estabelecida na Lei Complementar. A simples transferência entre estabelecimento industrial e comercial (com a função de posterior distribuição no território nacional) do mesmo contribuinte não implica nova cadeia produtiva, uma vez que não ocorreu a transferência de propriedade das mercadorias.

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 206891.0034/08-7, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 49.414,06**, 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 outubro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR