

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0006/08-3
RECORRENTE - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0292-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05/06/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0125-11/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS, ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Só deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, assim definido em lei: o custo da matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais dos produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, quando o remetente for o estabelecimento fabricante. No caso concreto, as operações de transferências de mercadorias remetidas pelo Centro de Distribuição, estabelecimento autônomo, deverá ser adotada como valor da base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96. Infração insubsistente. Prejudicada a análise das preliminares de decadência, de nulidade e sobre a penalidade aplicada, em razão das questões serem absorvidas pela improcedência da exigência fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 4ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0292-04/08, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado, em 27/03/2008, para exigir o ICMS de R\$1.140.559,32, inerente ao exercício de 2003, apurado através 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, ou seja, nas transferências recebidas de outras unidades, o autuado se apropriou de crédito fiscal com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rechaçar:

1. A arguição de decadência do direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, por entender que não se operou a decadência dos fatos geradores relativos ao exercício de 2003;
2. A preliminar de nulidade do lançamento de ofício, sob a alegação de equívoco na motivação da lavratura do Auto de Infração, por entender que, apesar de tal pedido não encontrar amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF, os elementos constantes do processo demonstram a motivação da autuação;
3. A alegação de que a multa aplicada evidencia caráter confiscatório, uma vez que a penalidade aplicada tem previsão na Lei nº 7.014/96;

4. O pedido de cancelamento ou redução da multa, por não ser da competência da JJF a apreciação do referido pedido, e;
5. A realização de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, por entender suficientes os elementos contidos nos autos para a formação da convicção dos julgadores, nos termos do art. 147 do RPAF.

No mérito, ressalta o órgão julgador que o contribuinte não questiona as quantidades e valores levantados pela fiscalização. Assim, a discussão trata tão-somente da base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 11 a 24 dos autos.

Registra que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cuja norma foi reproduzida no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96, onde estabelece que 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.

Aduz a JJF que, no caso concreto, nas operações de transferências de mercadoria entre o estabelecimento fabricante e os centro de distribuição, localizados no território paulista, realizadas antes das operações de transferências interestaduais, objeto deste Auto de Infração, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, conforme disposto no inciso II da norma supracitada. Sustenta a JJF que, tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da interposição do centro de distribuição que pertence ao mesmo fabricante das mercadorias, pois, caso assim fosse admitido, estaria descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Para reforçar tal entendimento, ressalta ainda a JJF que, nas operações de transferências de mercadorias, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, uma vez que não existe transmissão de titularidade.

Salienta a JJF que, tendo em vista a opção exercida pelo legislador das normas gerais, tais transferências, com acerto, são consideradas fatos geradores de ICMS, sobretudo quando a mercadoria é transferida para estabelecimento do próprio remetente, mas situado no território de outra pessoa política, 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 como também para o estabelecimento de destino. Assim, nessa política tributária é 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 os Estados produtor e consumidor.

Salienta que, os auditores expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com depreciação, amortização, frete (CIF) e custos fixos (manutenção, aluguéis, 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 de cálculo se deu porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador de serviço e o tomador (pessoas jurídicas distintas).

Concluiu a JJF que restou comprovado que, na hipótese de o contribuinte ser fabricante das mercadorias, a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual será o custo da mercadoria produzida, assim entendida: a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (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), do que entende que, eventuais transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular não alteram a regra estabelecida na Lei Complementar, pois não implica nova cadeia produtiva, uma vez que não ocorreu a transferência de propriedade das mercadorias.

Por fim, com relação ao 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, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS), assim como em decisões de segunda instância deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 233 a 260 dos autos, onde aduz que o fisco entendeu que a operação de transferência de mercadorias do Centro de Distribuição do recorrente, situado em São Paulo, para seus Centros de Distribuição situados na Bahia, teria se dado em valores superiores aos permitidos, o que teria acarretado creditamento indevido de ICMS na escrita fiscal do recorrente e, conseqüente, recolhimento a menor do imposto, o que discorda, diante das seguintes argumentações:

1ª) Reitera a preliminar de extinção do crédito por decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos compreendidos entre janeiro e março de 2003, pois é incontestável a extinção do direito do fisco constituir o crédito tributário, por conta da consumação do prazo decadencial, nos estritos termos do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Cita Decisão do STJ (EResp 184.262/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 27.0.2004). Reafirma que apurou, declarou e pagou o ICMS tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente, que seria inaplicável o art. 173, I, do CTN.

2ª) Reitera a preliminar de nulidade do Auto de Infração, pois quando da descrição das supostas irregularidades, os autuantes fizeram menção à Decisão proferida pelo STJ, relativo ao Recurso Especial nº 707.635 –RS, inerente a exigência do ICMS na transferência de arroz beneficiado, produto industrializado, entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, uma vez que a matéria ali debatida não guarda relação com as operações realizadas pelo recorrente, visto que a matéria julgada refere-se à discussão da base de cálculo do ICMS quando da transferência de produto industrializado ou *in natura* para estabelecimento localizado em outro Estado. Assim, a discussão limita-se à condição de produto industrializado ou *in natura*. Já no caso em tela, a discussão gira em torno da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, § 4º, incisos I ou II, da LC nº. 87/96, uma vez que os produtos transferidos para o Estado da Bahia são originários de estabelecimento comercial e não de estabelecimento industrial, como considerou o autuante. Assim, entende inexistir motivação para a lavratura do Auto de Infração, pois, no presente caso, os dispositivos supostamente tidos como infringidos não guardam qualquer relação com o julgado do STJ colacionado e nem com a situação fática, evidenciando a nulidade do lançamento.

3ª) Da legalidade da base de cálculo adotada pelo recorrente, pois as mercadorias que recebe são, primeiramente, transferidas dos fabricantes para outros estabelecimentos – Centros de Distribuição (CD), que as remetem para vários outros estabelecimentos em todo o território nacional, aos quais compete a distribuição regional, dentre eles, o estabelecimento situado em Salvador/BA. Discorda da premissa da autuação de que essa transferência não gera efeito algum e, portanto, a base de cálculo a ser atribuída à transferência interestadual deveria ser a relativa à fictícia venda direta do fabricante para o recorrente, que nunca ocorreu. Ressalta a condição de contribuinte autônomo para cada estabelecimento do mesmo contribuinte (art. 6º, § 2º, do Decreto Lei nº 406/68), cujo regramento foi mantido pela LC nº 87/96 (art. 11, § 3º, II, e art. 12). Por sua vez, cumprindo o papel que lhe incumbe, o art. 13, I e § 1º, da LC 87/96, determina que a base de cálculo do ICMS, nas operações com saída de mercadoria, deve ser o valor da operação, formando o preço das mercadorias de acordo com seus custos operacionais, cujo teor deve ser seguido pelos contribuintes nas operações ocorridas dentro dos Estados. Logo, entende cristalina a validade da base de cálculo do ICMS adotada pelo recorrente, por ocasião das transferências operadas pelos estabelecimentos Fabricantes para os Centro de Distribuição.

4ª) Da legalidade da base de cálculo adotada pelo recorrente nas operações de transferência interestadual de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento comercial, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que pode, sem qualquer

ilegalidade, ser superior ao custo, entendido como a soma da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, utilizados somente nas transferências das mercadorias pelo estabelecimento fabricante, o qual possui o controle relativo às parcelas que o compõem. Destaca que o Centro de Distribuição não é mera extensão do estabelecimento fabril, como quer fazer crer a Decisão recorrida, mas um estabelecimento exclusivamente comercial e autônomo, instituído para aprimorar a logística de distribuição dos produtos Nestlé pelo País, como também para efetuar vendas de mercadorias, caracterizando-se como estabelecimentos comerciais autênticos. Cita Decisão proferida pelo MM. Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre, quando do julgamento do processo nº. 001/01.05.03474412-0, que trata de matéria semelhante ao presente caso, *in verbis*:

“Em razão desta operação anterior tributada (circulação entre unidade industrial e comercial) evidente que a demandante devia considerar, para o efeito de cálculo do tributo e respectivos creditamentos, o valor da entrada mais recente, e não o custo de fabricação das mercadorias, que somente seria justificado se a transferência fosse direta entre a unidade industrial de São Paulo e a comercial estabelecida no Estado do Rio Grande do Sul, o que não acontece, expediente que encontra respaldo nas normas acima referidas.

E a conclusão aqui defendida é bem lógica. Se a autora, antes de enviar seus produtos para este Estado, realiza operação interna em terras paulistas, e esta operação sofre tributação por aquele fisco, não há como aceitar a idéia de que, para o cálculo do tributo no RS, seja utilizada base de cálculo pelo valor do custo da mercadoria, que se aceite implicaria em desconsideração total de operação de circulação anterior, que por ser tributada acabou por onerar o contribuinte.

Nestes termos, tendo a autora agido de acordo com o que determina a legislação pertinente, não vejo como manter os lançamentos levados a efeito pelo fisco estadual...”

Assim, aduz o recorrente que o Auto de Infração não deve subsistir, por latente ilegalidade, uma vez que: ou o fisco aplica a LC 87/96, que determina que as transferências internas entre industrial e CD devem obedecer ao art. 13, caput, inciso I, e § 1º, o que foi efetivamente observado pelo sujeito passivo, ou desconsidera a operação por simulação, o que não foi feito, pois não há uma terceira possibilidade admissível pelo sistema.

5ª) *Ad argumentandum*, aduz o recorrente que a base de cálculo nas transferências interestaduais, caso fosse considerado o custo, mesmo assim o critério não deve ser aceito, já que deixa de considerar elementos fundamentais para a composição do custo das mercadorias transferidas, a exemplo dos gastos incorridos com a manutenção e reparos, bem como a amortização e depreciação de máquinas e outros equipamentos utilizados na linha de produção, já que o conceito de custo advém do direito privado, não podendo ser alterado ou deturpado pela lei tributária, nos termos do art. 109 e 110 do CTN. Registra que a legislação federal, para fins de apuração do IRPJ, considera os gastos incorridos com manutenção e reparos, bem como amortização e depreciação de máquinas e outros equipamentos utilizados na linha de produção, como sendo integrantes do custo, nos termos do art. 290, III, do RIR/99. Nesse sentido, destaca que a fiscalização ignorou os custos do próprio CD em São Paulo, pois arbitrou como base de cálculo do ICMS o custo industrial, considerando somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ressalta ser inegável que o CD tem custos comerciais, como aluguel, depreciações, energia elétrica, manutenção, mão-de-obra, etc., do que conclui que subtrair estes valores da base de cálculo do ICMS, corresponde a exigir que o CD promova operações com prejuízo, o que é absolutamente inadmissível, em se tratando de estrutura deste porte. Logo, todos esses valores foram agregados à produção no Estado de São Paulo, não podendo o fisco da Bahia glosar algo que não lhe toca, pois no caso inverso, se tais valores fossem agregados na Bahia antes de transferência das mercadorias para São Paulo, nada mais justo que o ICMS correspondente fosse recolhido ao fisco baiano.

6ª) Da não aplicação de penalidade, caso não seja anulada a autuação fiscal, o que admite a título de argumentação, ressalta o recorrente que não lhe pode ser exigida qualquer penalidade, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto Lei nº 834/69, aplicável à hipótese dos autos, *in verbis*:

“ARTIGO 2º - Não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, desde que o contribuinte remetente, ou seu representante, tenha pago o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino.”

Por fim, aduz que a aplicação de multa tão elevada (60%) afronta a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da CF/88. Cita Decisão do STF (ADIN 551-1 – Rio de Janeiro).

Ante o exposto, pede que seja reconhecido e provido o presente Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente a exigência fiscal combatida, em razão: 1º) da correta base de cálculo utilizada para fins de tributação do ICMS neste Estado; 2º) da falta de consideração do custo do CD em SP como base de cálculo para as transferências interestaduais, e 3º) caso assim não entenda essa Câmara, requer, ao menos, seja reduzido o montante glosado e seja afastada a multa aplicada.

Em seu Parecer, às fls. 265 a 267 dos autos, de lavra da Dr^a. Maria Dulce Baleeiro Costa, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por entender que:

1. Não assiste razão ao recorrente quanto à decadência, pois as infrações não foram atingidas pela decadência, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em março de 2008 e reporta-se a fatos ocorridos em 2003. Aduz que o marco inicial desse prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária, porém, a legislação baiana (art. 28, § 1º, do COTEB), respaldada em autorização legal - art. 150, §4º do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual se deve iniciar o prazo decadencial. Cita doutrina e jurisprudência. Ressalta também que nesse processo existe outro forte argumento para afastar a alegação de decadência, qual seja: a fiscalização deu início aos trabalhos em julho de 2007, como se pode observar das intimações por e-mail, às fls. 59 a 65 dos autos, o que, segundo a PGE/PROFIS, o fisco demonstrou a sua intenção de apurar o ICMS, referente ao exercício de 2003, em meados de 2007.
2. Quanto às regras para apuração do custo de produção, entende o opinativo de que a legislação aplicada no caso é a prevista, tanto na LC Nº 87/96, que estabelece as regras gerais de ICMS, exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais, e a nossa Lei nº 7.014/96. Salienta que a lei da Bahia está fundamentada na Lei Complementar e por essa razão é perfeitamente aplicável e exequível. Registra que o crédito fiscal, lançado e glosado, seria utilizado frente ao Estado da Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado, que suportará o ônus do crédito.
3. No tocante ao pedido de redução ou cancelamento da multa, aduz a PGE/PROFIS que o dispositivo legal, invocado pelo recorrente, não se aplica a Bahia, pelo que não pode servir de fundamento para tal.

Na assentada do julgamento, do dia 26/03/2009, o Processo Administrativo Fiscal em epígrafe foi retirado de pauta e encaminhado à PGE/PROFIS, para nova análise, que, às fls. 269 a 278, apresenta novo Parecer, subscrito pela Procuradora Dr^a. Sylvia Amoêdo, no qual tece as seguintes razões:

1. Sobre a preliminar de mérito da decadência, sustenta o opinativo da necessidade de um estudo mais aprofundado sobre a matéria, após a edição da Súmula Vinculante nº 08, a qual, menos em seu verbete e mais em seu conteúdo motivador e fundamentação de julgamentos que a motivaram, impacta na legislação do Estado da Bahia. Contudo, no presente processo, aduz o opinativo que esta arguição de decadência restará prejudicada na sua análise, pois a questão será absorvida pela improcedência da autuação, que irá sugerir quando da análise das razões de mérito, e, acaso não acatada pelo CONSEF, que se retorne o PAF para a devida análise da questão.
2. A respeito da nulidade do Auto de Infração, a PGE/PROFIS afasta a possibilidade de nulificar o referido procedimento por qualquer vício formal apontado, pois segundo o opinativo, em nada prejudica a perfeição formal do processo administrativo fiscal a citação ou até transcrição de outros julgados, pois o que efetivamente motivou a autuação foi a acusação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa com base de cálculo supostamente superior à prevista na lei complementar.
3. Em relação à multa aplicada, esclarece a PGE/PROFIS que o referido diploma legal (Decreto-Lei nº 834/69) – que veiculou alterações no Decreto-Lei nº 406/68, que regulamentava o

revogado ICM e as normas gerais de direito financeiro – em oposição ao que afirma o recorrente, vigorava na época do ICM, não mais podendo ser aplicado, porque não foi recepcionado pelo sistema tributário nacional inaugurado pela Constituição Federal de 1988. Ressalta que foi editado o Convênio ICM 66/88 que disciplinou o ICMS até a edição da Lei Complementar 87/96. Assim, concluiu o opinativo, não mais aplicável às regras do Decreto-Lei nº 406/68 e muito menos do Decreto-Lei nº 834/69 na vigência do novo sistema tributário. Por fim, afirma que a multa cominada à infração encontra-se prevista em regra legal devidamente aprovada pelo Poder Legislativo deste Estado – Lei nº 7.014/96 - a qual não foi questionada sobre inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nela instituídos.

4. Quanto às razões de mérito, o opinativo da PGE/PROFIS é de que as mercadorias que o autuado recebe são, primeiramente, transferidas dos fabricantes para outros estabelecimentos, na condição de centro de distribuição, os quais competem a distribuição para outras filiais, dentre elas o estabelecimento situado em Salvador-Ba. Assim, concluiu que o autuante, ao apurar o valor que entendeu devido nesse Auto de Infração, desconsiderou totalmente a base de cálculo aplicada, e não somente da operação realizada do centro de distribuição para o autuado, como também a realizada do estabelecimento fabricante ao centro de distribuição. Aduz a PGE/PROFIS que, ao desconsiderar ambas as operações, os autuantes buscaram, junto ao estabelecimento fabricante em São Paulo, apurar, através da planilha de custos da produção, a base de cálculo que entenderam que seria aplicável na operação entre o Centro de Distribuição e o autuado, o que, segundo o opinativo, é inaceitável, pois em verdade, nunca ocorreu uma operação de transferência de mercadorias entre esses estabelecimentos, a fábrica em São Paulo para o estabelecimento na Bahia, na forma que retrata a autuação.
5. Salienta também a PGE/PROFIS que outro ponto sobre o qual entende necessário refletir é sobre o artigo 51, § 1º, inciso I, do RICMS, que traz a questão da equiparação do centro distribuidor a um estabelecimento industrial, o que foi citado pelo autuante em sua informação fiscal, visto que, no entendimento da Procuradoria, esta equiparação tem base na legislação federal do IPI e a legislação tributária do Estado da Bahia só aplica essa equiparação para fins de alíquota nas vendas internas por estabelecimentos industriais e suas filiais atacadistas às microempresas e empresas de pequeno porte, não havendo, dessa forma, nenhuma regra na legislação baiana e na lei complementar de equiparação do centro de distribuição à indústria, para efeito de fixação de base de cálculo, nas transferências interestaduais de mercadorias.
6. Por outro lado, ressalta o opinativo que merece consideração o princípio da autonomia dos estabelecimentos, orientação constitucional para o regramento do ICMS, o que leva a considerar que na autuação estão envolvidos três estabelecimentos distintos, ocorrendo uma operação de transferência entre a indústria e o centro de distribuição e outra do centro de distribuição para o estabelecimento autuado, sendo que, nesta ação fiscal, nunca se realizou a operação que se pretende autuar, entre a indústria e o estabelecimento baiano. Assim, concluiu que, nesse aspecto, até mesmo para agregação de valor em cada etapa de circulação das mercadorias, no caso de transferências interestaduais, considerando-se a saída do fabricante pelo custo de produção e a saída do centro de distribuição calculada também pelo custo de produção, como pretendido pela autuação, não seriam então agregadas novas parcelas de custo ocorridas naquele estabelecimento, o que é da própria natureza jurídica do ICMS, portanto que está sujeito ao regime de apuração de créditos e débitos.
7. Outro argumento recursal que a PGE/PROFIS entende plausível e distante de ser acusado de simulação é a existência dos centros de distribuição, os quais são estabelecimentos atacadistas, que, segundo o opinativo, parece existirem primeiro pela necessidade de bom armazenamento de alimentos perecíveis, do que mesmo para fins de planejamento tributário, pois esses estabelecimentos existem nos estados do Brasil inteiro, inclusive na Bahia, onde a base de cálculo para suas transferências a outros estados só pode se realizar pelo valor da entrada mais recente, sob pena de se ferir a aludida Lei Complementar nº 87/96, como pela própria impossibilidade de ser conhecido por esse estabelecimento comercial atacadista o valor do

custo da produção de mercadorias, que podem inclusive ter circulado anteriormente por outros centros de distribuição, depois de terem saído do estabelecimento fabricante.

8. Finalmente, manifesta sobre a brilhante Decisão proferida pelo MM. Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre, quando do julgamento do processo nº. 001/01.05.0347412-0, que trata de matéria semelhante ao presente caso, transcrita no Recurso Voluntário, do que entende a PGE/PROFIS que a presente autuação, da forma em que se encontra, dificilmente ganhará reconhecimento da validade em julgamentos pelo judiciário, haja vista entendimentos como desse magistrado, com o qual comunga a procuradoria, no sentido de que:

“Em razão desta operação anterior tributada (circulação entre unidade industrial e comercial) evidente que a demandante devia considerar, para o efeito de cálculo do tributo e respectivos creditamentos, o valor da entrada mais recente, e não o custo de fabricação das mercadorias, que somente seria justificado se a transferência fosse direta entre a unidade industrial de São Paulo e a comercial estabelecida no Estado do Rio Grande do Sul, o que não acontece, expediente que encontra respaldo nas normas acima referidas.

E a conclusão aqui defendida é bem lógica. Se a autora, antes de enviar seus produtos para este Estado, realiza operação interna em terras paulistas, e esta operação sofre tributação por aquele fisco, não há como aceitar a idéia de que, para o cálculo do tributo no RS, seja utilizada base de cálculo pelo valor do custo da mercadoria, que se aceite implicaria em desconsideração total de operação de circulação anterior, que por ser tributada acabou por onerar o contribuinte.

Nestes termos, tendo a autora agido de acordo com o que determina a legislação pertinente, não vejo como manter os lançamentos levados a efeito pelo fisco estadual...”

VOTO

Trata-se 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 ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, da análise das preliminares de extinção do crédito por decadência e de nulidade do Auto de Infração, arguidas pelo recorrente, assim como as pretensões recursais sobre a penalidade aplicada, deixo de apreciá-las, pois, assim como exposto no Parecer da PGE/PROFIS, da lavra da Drª. Sylvia Amoêdo, às fls. 269 a 278 dos autos, entendendo-as prejudicadas em sua análise, por serem absorvidas pela iminente improcedência da autuação, que irá se sacramentar quando da análise das razões de mérito.

No mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão-somente, a alegar a legalidade da base de cálculo adotada pelo recorrente nas operações de transferência interestadual de mercadorias do Centro de Distribuição para estabelecimentos do mesmo titular, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96, por se tratar o remetente de estabelecimento comercial e não industrial, como alegam os autuantes, cuja base de cálculo do ICMS deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e não o custo de produção, aqui entendido como a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, utilizados somente nas transferências das mercadorias pelo estabelecimento fabricante.

Sustenta o recorrente que o Centro de Distribuição não é mera extensão do estabelecimento fabril, como quer fazer crer a Decisão recorrida, mas um estabelecimento exclusivamente comercial e autônomo, instituído para aprimorar a logística de distribuição dos produtos Nestlé pelo País, como também para efetuarem vendas de mercadorias, caracterizando-se como estabelecimentos comerciais autênticos.

Portanto, o cerne da questão é verificar se, para efeito de *determinação da base de cálculo do ICMS* nas operações de transferências interestaduais, o Centro de Distribuição é estabelecimento equiparado ou não ao estabelecimento industrial, nos termos do art. 9º, inciso III, do Decreto nº 4544, de 26/12/2002, estabelecidos pela Legislação Federal, atinente ao IPI.

Conforme bem ressaltado no último Parecer da PGE/PROFIS, a equiparação a estabelecimento industrial com base na legislação federal do IPI só foi recepcionada pela legislação tributária do Estado da Bahia *para fins de alíquota* nas vendas internas por estabelecimentos industriais e suas filiais atacadistas às microempresas e empresas de pequeno porte, como também para efeito de substituição tributária, consoantes artigos 51, § 1º, inciso I, e 355, inciso I, ambos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97. Portanto, não há nenhuma regra na legislação baiana e na lei complementar de equiparação do centro de distribuição à indústria, para efeito de fixação de base de cálculo, nas transferências interestaduais de mercadorias.

Por outro lado, conforme consignado no aludido Parecer, não se pode 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 centro de distribuição e, posteriormente, do centro de distribuição 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. 9º, inciso III, do RIPI, aprovado pelo Decreto nº 4544, de 26/12/2002, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias entre o estabelecimento filial do fabricante, intitulado de Centro de Distribuição, e o autuado, estabelecimento filial pertencente ao mesmo titular, 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 os custos de produção (o que somente seria justificado se a transferência fosse direta entre a unidade industrial de São Paulo e a comercial estabelecida no Estado da Bahia, o que não aconteceu), por se tratar o remetente de estabelecimento comercial e não industrial, como entenderam os autuantes, 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.

Em conclusão, comungo com o entendimento de que o contribuinte agiu de acordo com o que determina a legislação pertinente, sendo insubsistente a exigência fiscal e em consequência, legítima a apropriação do crédito fiscal utilizado pelo estabelecimento autuado.

Do exposto, acompanho o Parecer da PGE/PRFIS, às fls. 269 a 278, e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0006/08-3, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL)**.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

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