

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0001/08-1
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0291-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05/06/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0126-11/09

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 como 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, nas operações de transferências de mercadorias remetidas pelo Centro de Distribuição, estabelecimento autônomo, deverá ser adotado 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. Afastadas as preliminares de decadência e de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 4ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0291-04/08 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafoado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no total de R\$1.255.811,64, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

Em Primeira Instância, o julgamento proferido pela JJF inicialmente rechaçou a alegação de decadência e as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, bem como rechaçou a alegação de que a multa é confiscatória, o pedido de redução da multa e indeferiu o pedido de diligência, tudo nos seguintes termos:

- I. que não há que se falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro a março de 2003, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou. Explica que o art. 107-B da Lei nº 3.956/81 - Código Tributário do Estado da Bahia - incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º, conforme transcreve, de forma que fixou prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não podendo ser arguido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Conclui, assim, ser

descabida a arguição de decadência, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2009. Como os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03, só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09;

- II. que embora o sujeito passivo alegue a nulidade do Auto de Infração por ocorrência de equívoco na motivação da sua lavratura, constata-se, no entanto, a existência dos elementos fundamentais na constituição do presente lançamento tributário, sendo que a infração imputada 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 no Superior Tribunal de Justiça, além do que o pedido não encontra amparo nas situações previstas no art. 18 do RPAF/BA;
- III. que a alegação de que a multa aplicada evidencia caráter confiscatório 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 art. 42, além do que, quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa, as Juntas de Julgamento Fiscal não têm competência para tal, pois compete exclusivamente à Câmara Superior do Conselho de Fazenda, a teor do art. 159, RPAF/BA, apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal;
- IV. que em relação ao pedido de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, não vislumbrou o Relator tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe de tal providência, já que a suficiência dos elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da sua convicção, o que o fez dentro do permissivo do art. 147 do RPAF/BA.

No mérito, assim se pronunciou a Primeira Instância, em síntese:

- I. que o Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito nas operações interestaduais de produtos industrializados em outra unidade da Federação e que foram inicialmente transferidos internamente para um Centro de Distribuição e em seguida transferidos por este último à filial localizada neste Estado, defendendo o sujeito passivo que sendo os produtos transferidos para o Estado da Bahia originários de estabelecimento comercial, e não de estabelecimento industrial, aplicável é a base de cálculo prevista no art. 13, §4º, I, LC 87/96, ou seja, o valor da entrada da mercadoria mais recente, e não o exigido no presente lançamento, qual seja, o custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos do art. 13, §4º, II, LC 87/96;
- II. que a defesa não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, tratando-se a discussão tão-somente sobre a base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls. 11/24;
- III. que relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar nº 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, conforme art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”, e assim sendo, a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96;
- IV. 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, rea-

lizadas 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 citada, a qual compete a definição de base de cálculo, que não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, seja da Bahia, sob pena de gerar insegurança jurídica e prejuízos ao pacto federativo;

- V. que ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada lei complementar, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro, e 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;
- VI. que 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, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada, não podendo ser tal regra de tributação desprezada em função da interposição do Centro de Distribuição que pertence ao mesmo fabricante das mercadorias, sob pena de restar descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual;
- VII. que, ainda, nas operações de transferência de mercadoria, apesar da circulação física, não se observa um negócio jurídico mercantil, não existindo transmissão de titularidade, ou seja, apesar da circulação física não há circulação jurídica, porque a operação não foi realizada entre duas pessoas distintas, não havendo a mudança de proprietário ou de possuidor, portanto, mudança de titularidade. No entanto, tais transferências são consideradas fatos geradores de ICMS, tendo em vista opção exercida pelo legislador complementar, pois 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 nº 87/96, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior, sendo o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração;
- VIII. que sendo o ICMS um imposto sobre o consumo, o encargo dele decorrente é suportado pelo consumidor final. Assim, o produtor, distribuidor e comerciante se resolvem mediante o sistema de crédito do imposto pago na etapa anterior – princípio da não cumulatividade – no entanto, mantido o entendimento do autuado, a lógica do ICMS estaria comprometida, uma vez que o Estado onde localizado 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;
- IX. que a operação na forma realizada pelo autuado fere o pacto federativo que é princípio constitucional expreso (art. 18 e 60, § 4º, CF 88), além do princípio da autonomia dos Estados e do Distrito Federal, ao admitir que tais entes se locupletem uns à custa dos outros, daí porque 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, cabendo aos Estados e o Distrito Federal, mesmo tendo a competência legislativa, a estrita obediência às regras gerais emanadas do seu texto;
- X. que dentro dessa política tributária, 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;

- XI. adentrando na apuração do quantum exigido, consignou a Decisão recorrida que os autuantes expurgaram da base de cálculo 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 deu-se porque, nas transferências, não se observa a presença do prestador de serviço e o tomador (pessoas jurídicas distintas);
- XII. que em relação a tais itens 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, e que tal posicionamento no sentido da interpretação literal do referido dispositivo, não é um posicionamento isolado, haja vista a posição exarada pelo STJ, no RE 707.635-RS, além do que, a restrição imposta pela LC nº 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 e art. 3º do Decreto nº 6008/2006 - bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho, a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06.
- XIII. Por fim, julga procedente a exigência fiscal, ressaltando que eventuais transferências internas entre estabelecimentos do mesmo titular não alteram a regra estabelecida na Lei Complementar, já que 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.

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 249 a 279 – onde inicialmente reitera a alegação defensiva de decadência das competências compreendidas entre janeiro e março de 2003, nos termos do art. 150, §4º do CTN, ao tempo que cita e transcreve posicionamento do Superior Tribunal de Justiça que entende corroborar sua tese. Aduz, ainda, quanto a esta alegação, que para que não se operasse a decadência deste período deveria o recorrente ser notificada da lavratura do Auto de Infração até janeiro de 2008, mas tal somente se deu em 03/04/08, o que afasta, a seu ver, qualquer exação sobre este período.

Entende que ao apurar, declarar e pagar o imposto devido, tomando como base de cálculo o valor da entrada mais recente, não pode ser aplicado o art. 173, I do CTN, eis que o mesmo somente poder-se-ia aplicar às hipóteses em que não há declaração e pagamento por parte do contribuinte, ou seja, se aplica às hipóteses em que a Administração Tributária deve necessariamente apurar o *quantum debeatur* e realizar o lançamento de ofício para exigir o valor que entende ser devido pelo contribuinte. Assim, reitera que deve ser aplicada ao caso concreto a norma do art. 150, §4º do mesmo diploma legal, além de consignar que somente a lei complementar pode determinar os prazos de decadência e prescrição, nos termos do art. 146 da Constituição Federal, não podendo a Lei Estadual nº 3.956/81 prevalecer sobre o CTN, consoante entendimento já firmado pelo Supremo Tribunal Federal, ao declarar inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratavam da prescrição e decadência das contribuições previdenciárias, o que gerou a Súmula Vinculante nº 08.

Reitera, ainda, a alegação defensiva de nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que os autuantes ao descrever as supostas irregularidades por ele praticadas fazem menção à Decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 707.635-RS, sendo que o referido Julgado não guarda relação com as operações realizadas pelo recorrente, pois trata de discussão a respeito de base de cálculo do ICMS quando da transferência de produto industrializado ou *in natura* para

estabelecimento localizado em outro Estado, restringindo-se a discussão a condição do produto arroz beneficiado como produto industrializado ou in natura. Já nas operações realizadas pela empresa, não há discussão acerca da industrialização ou não dos produtos transferidos para a Bahia, girando a discussão em torno da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13, §4º, incisos I ou II da LC 87/96, uma vez que os produtos transferidos para a Bahia são originários de estabelecimento comercial e não de estabelecimento industrial, como considerou os autuantes.

Aduz que os dispositivos tidos como infringidos não guardam qualquer relação com o julgado do STJ, valendo dizer, assim, que a motivação para a lavratura do Auto de Infração está em descompasso com o referido julgado, o que evidencia a sua nulidade, por constituir a motivação elemento essencial do ato administrativo, conforme jurisprudência pacífica do STJ.

Adentrando especificamente no mérito da autuação, afirma não assistir razão à JJF ao manter a exigência fiscal. Informa que as mercadorias que o recorrente recebe são primeiramente transferidas dos fabricantes para outros estabelecimentos/centros de distribuição, 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.

Afirma que a Administração Tributária desconsiderou as operações de transferência de mercadorias do fabricante para os centros de distribuição, partindo da premissa de que esta transferência não gera efeito algum e, portanto, a base de cálculo a ser atribuída na transferência interestadual deveria ser a relativa à fictícia venda direta do fabricante para o recorrente, que nunca ocorreu.

Assevera que o art. 146 da Constituição Federal atribui à Lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos, que o Decreto-Lei nº 406/68 e a LC Nº 87/96 determinam a autonomia dos estabelecimentos, além do que o art. 12 da LC Nº 87/96 prescreve como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o que não pode ser ignorado pelo Fisco baiano.

Reitera que ofereceu à tributação pelo ICMS as transferências dentro do território paulista com base na legislação paulista, amparada por sua vez pelo art. 13, inciso I e §4º da LC 87/96, utilizando como base de cálculo o valor da operação praticada.

Em relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que a autuação exige que seja adotado o custo das mercadorias, enquanto a Lei Complementar nº 87/96 estabelece o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - art. 13, § 4º, I - para a hipótese de aquisição oriunda de terceiros, e o custo de fabricação - art. 13, § 4º, II - para a hipótese de o próprio contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Ressalta que assim está definido na legislação paulista e na legislação baiana, citando a Lei nº 7.014/96 e o RICMS. Conclui, assim, que sendo o centro distribuidor um estabelecimento comercial, que também vende mercadorias, portanto autônomo, e não mera extensão do estabelecimento fabril do recorrente, como faz crer a JJF, as transferências dele decorrente devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente.

Diz que não foi observado, assim, o princípio da autonomia dos estabelecimentos, que devem ser, para fins de cumprimento de obrigações tributárias, isoladamente considerados, não podendo o Estado dar distintos tratamentos para a mesma situação, ou seja, considerar para efeito de arrecadação do ICMS a operação com o CD como autônoma e, para efeito de base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, desconsiderar totalmente a participação do CD na operação, ao tempo que transcreve Decisão da Fazenda Pública de Porto Alegre no Processo nº 001/01.05.0347412-0, que entende corroborar sua tese.

Aduz que não houve na operação ocorrida no território paulista – do fabricante para o CD - qualquer simulação, e que a dinâmica e o volume das operações do recorrente exigem a existência de um CD que dê suporte ao industrial, sob pena de perda de competitividade, e pelo fato de uma

empresa do porte do recorrente não poder ter um estoque de mercadorias em seu parque industrial, por absoluta impossibilidade e ineficiência logísticas.

Afirma que caso seja considerado o custo como base de cálculo nas transferências interestaduais, o critério utilizado na autuação não deve ser aceito, já que deixa de considerar elementos fundamentais para a composição do custo das mercadorias transferidas, pois a autuação deixou de considerar os gastos incorridos com manutenção e reparos, bem como amortização e depreciação de máquinas e outros equipamentos utilizados na linha de produção. Aduz que tais fatores devem ser considerados, já que o conceito de custo advém do direito privado, não podendo ser alterado ou deturpado pela lei tributária, nos termos dos arts. 109 e 110 do CTN, tanto que a legislação federal para fins de apuração do IRPJ considera os gastos incorridos com tais rubricas como sendo integrantes do custo, nos termos do art. 290, III do RIR.

Cita a definição de custo da Nota Procedimental Contábil – NPC - nº 14 do Instituto Brasileiro de Contabilidade e de doutrinadores, e conclui que a autuação ignorou os custos do próprio Centro de Distribuição, pois arbitrou como base de cálculo do ICMS o custo industrial, considerando somente matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento deste, mas que os custos do referido estabelecimento são altos, razão pela qual não mereciam ser desconsiderados, ao tempo que para comprovar a dimensão do estabelecimento apresenta foto aérea da sua área.

Informa que a fábrica do recorrente está sitiada em município distinto do CD, o que comprova a autonomia dos estabelecimentos, ao tempo que afirma que como tal, o CD tem custos comerciais, tais como aluguel, depreciações, energia elétrica, manutenção, mão-de-obra, cujas parcelas não poderiam ser subtraídas dos valores da base de cálculo do ICMS, sob pena do CD promover operações com prejuízo. Aduz que todos esses valores foram agregados à produção no Estado de São Paulo, não podendo o Fisco baiano glosar algo que não lhe toca, e que tal circunstância interfere no valor repassado aos municípios, nos termos do art. 158 da CF, já que a manutenção da autuação os privará do repasse de receitas que lhes cabe.

Por fim, quanto à penalidade aplicada, argúi que não lhe pode ser exigida, nos termos do disposto no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, que transcreve, e que a aplicação de multa tão elevada afronta a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, princípio consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal, pois a mesma transborda o limite do razoável, citando e transcrevendo Decisão do STF na ADIN 551-1 – do Rio de Janeiro, que entende corroborar sua tese.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo de fls. 285 a 287, manifesta-se pelo não acatamento da alegação de decadência dos fatos geradores de janeiro a março de 2003, ao argumento de que a legislação baiana, respaldada na autorização legal do art. 150, §4º do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar o prazo decadencial, nos termos do art. 28, §1º, do COTEB, citando doutrina e jurisprudência que corroboram esta tese. Assim, conclui a procuradora que subscreveu o opinativo em tela que uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em março de 2008 e reporta-se a fatos ocorridos em 2003, não ocorreu à decadência, além do que como a fiscalização deu início aos trabalhos em novembro de 2007, como se pode observar dos e-mails de fls. 107 a 109, o fisco demonstrou a sua intenção de apurar o ICMS referente ao exercício de 2003 ainda em 2007, e que a leitura do art. 150 do CTN revela que o prazo decadencial se expira em 5 anos desde que a Fazenda Pública não se pronuncie, e assim, não havendo inércia desta, não pode a mesma ser punida pela decadência.

Em relação às regras para apuração do custo de produção, consigna que a legislação aplicada no caso é a prevista tanto na LC, que estabelece regras gerais do ICMS exatamente para dirimir divergências entre as leis estaduais, como na Lei nº 7.014/96. Aduz que sendo a lei da Bahia fundamentada na lei complementar, ela é perfeitamente aplicável e exequível, além do que o crédito fiscal lançado e glosado seria utilizado frente à Bahia, motivo pelo qual o contribuinte deve se submeter às regras ditadas por esse Estado, que suportará o ônus do crédito. Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa, consigna que o dispositivo legal citado pelo

recorrente não se aplica à Bahia, pelo que não pode servir de fundamento para tal. Conclui, assim, a PGE/PROFIS, pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na assentada do julgamento, no dia 26/03/2009, o Processo Administrativo Fiscal em epígrafe foi retirado de pauta e encaminhado à PGE/PROFIS, para nova análise, sendo apresentado novo Parecer – fls. 289 a 298, subscrito pela Procuradora Dr^a. Sylvia Amoêdo, no qual tece as seguintes razões, em síntese, concluindo pelo provimento do presente Recurso Voluntário:

1. Sobre a preliminar de mérito da decadência, sustenta o opinativo a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre a matéria, após a edição da Súmula Vinculante nº. 08, ressaltando que a mesma, menos em seu verbete e mais em seu conteúdo motivador e fundamentação - julgamentos pretéritos pelo STF e STJ - 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 aponta adiante ao analisar as razões de mérito; ressaltando, que, acaso não acatada pelo CONSEF, que se retorne o PAF para a devida análise da questão prejudicial;
2. A respeito da arguição de 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 a 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 ao 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 nº 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, 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. Finaliza citando a Decisão proferida pelo 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, já citada pelo recorrente no Recurso Voluntário, e ressalta seu entendimento de que a presente autuação, da forma em que se encontra, dificilmente ganhará reconhecimento de validade em julgamentos pelo Judiciário, haja vista entendimentos como o proferido na Decisão em apreço, com o qual comunga a procuradoria, transcrevendo trechos da Decisão referida em seu Parecer.

VOTO

Da análise dos autos, da Decisão recorrida, da legislação pertinente, e dos lúcidos argumentos expostos no último Parecer exarado pela PGE/PROFIS, entendemos que o Julgado de Primeira Instância deva ser modificado, por restar caracterizada a insubsistência da ação fiscal, pelos argumentos que abaixo passamos a expor.

Inicialmente no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto ao período de janeiro a março de 2003, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência argüida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrito, *in verbis*:

“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.*” Grifos nossos

Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 25/03/2008, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, tinha a Fazenda Pública prazo até 31/12/2009 para efetuar o referido lançamento. Quanto à menção por parte do recorrente da Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOU de 20/06/2008 – a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Entendemos, data venia, que a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o último Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo *a quo* do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.

No que toca à alegação de que o Auto de Infração é nulo, pois os autuantes teriam utilizado, como motivação do lançamento, Decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 707.635 – do Rio Grande de Sul – que não guardaria relação com as operações realizadas pela empresa, a mesma é inteiramente descabida, a uma porque a motivação do Auto de Infração, utilizada pelos autuantes, tem como base não o referido Julgado, mas a legislação do ICMS, a saber a Lei Complementar nº 87/96 e a lei ordinária do ICMS no nosso Estado - Lei nº 7.014/96 – citadas expressamente e entendidas pelos autuantes como normas infringidas pelo sujeito passivo e, a duas, porque a citação da Decisão judicial na peça inicial da autuação não se constituiu em motivação do ato administrativo como quer fazer crer o recorrente, e sim mera informação complementar do agente fiscal que sequer vincula o órgão julgador administrativo. Assim, como não se faz presente qualquer hipótese que enseje a decretação de nulidade do presente Auto de Infração, arroladas no art. 18 do RPAF/BA, entendemos correta a Decisão recorrida que a rechaçou.

No que toca ao pedido de não aplicação da multa cominada com base no art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, temos a consignar que tal diploma legal – que veiculou alterações ao Decreto-Lei nº 406/68, que normatizava o antigo ICM e as normas gerais de direito financeiro– ao contrário do afirmado pelo recorrente, foi vigente à época do ICM, não mais sendo aplicável, visto que não recepcionado pelo sistema tributário instituído pela Carta Magna de 1988.

Ainda quanto à alegação de que a multa aplicada fere a regra de vedação do tributo com efeito confiscatório, também deve ser rechaçada, pois a multa cominada à infração encontra-se prevista em diploma legal devidamente aprovado pelo Poder Legislativo deste Estado – Lei nº 7.014/96 - sob o qual não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

No mérito, no entanto melhor sorte assiste ao recorrente. O Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seu estabelecimento localizado no Estado de São Paulo – Centro de Distribuição da empresa (CD) – recebidas anteriormente por este último em transferência do estabelecimento fabril do recorrente, também localizado naquele Estado, para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior a prevista no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado como base de cálculo o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerada a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente no denominado Centro de Distribuição, acarretando crédito em valor superior, suportado pelo Estado da Bahia.

A questão, portanto, cinge-se à correta base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência em tela.

Pois bem, sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser à base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser *“a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”*.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:

“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;” Grifos nossos.

Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição.

Fixadas estas premissas, constata-se que embora a operação de circulação de mercadorias objeto da autuação tenha sido a operação de transferência entre o Centro de Distribuição – CD - e o recorrente, como bem frisou o último opinativo exarado pela PGE/PROFIS, os autuantes a desconsideraram, bem como a base de cálculo nela aplicada, assim como também desconsideraram a operação realizada entre o estabelecimento fabricante e o Centro de Distribuição, ambos localizados em São Paulo, tendo apurado a base de cálculo para fins de quantificar o valor do crédito glosado através das planilhas de custos da produção do estabelecimento fabricante em São Paulo, **como**

se tivesse ocorrido operação de transferência de mercadorias entre este último e o estabelecimento do recorrente.

Ora, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador se concretizou na operação de transferência realizada entre o CD e o estabelecimento autuado, e cujo elemento quantitativo – base de cálculo – foi a explicitada através dos documentos fiscais que ampararam a referida operação, embasada na regra do inciso I do §4º do Art. 13 (entrada mais recente). A utilização de base de cálculo diversa pelos autuantes (inciso II, do §4º do Art. 13 – custo de produção), apurada como se a operação – fato gerador - tivesse ocorrido com outros protagonistas - o estabelecimento fabril localizado em São Paulo e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributária.

E de fato, por este princípio, corolário do princípio da legalidade, exige-se a presença de todos os elementos da obrigação tributária, como condição *“sine qua non”* para a exigibilidade do tributo, ou seja, deve viabilizar-se a identificação de quem vem a ser o obrigado ao pagamento do tributo, *qual o valor devido e, principalmente, se o sujeito passivo praticou, em concreto, o fato previsto na norma em abstrato*. Na hipótese dos autos tal princípio não foi observado pelo simples fato de que se tomou como elemento quantitativo do fato gerador – operação realizada entre o CD e o recorrente - pretensa base de cálculo que somente seria aplicável se outra fosse a operação realizada – operação entre o estabelecimento fabricante em SP e o recorrente, ou seja, em evidente desconformidade entre o fato concreto e o abstratamente previsto na norma(hipótese de incidência).

Como leciona Alberto Xavier, citado por Ricardo Lobo Torres em artigo escrito sobre o Princípio da Tipicidade no Direito Tributário na Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico : *“A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo esta terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer Recurso e elementos a ela estranhos, e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”*. Grifos nossos.

Por outro lado, também contribui para afastar a subsistência da exigência fiscal em tela, quanto ao argumento dos autuantes de que o CD é equiparado a estabelecimento industrial, o fato de que tal equiparação, prevista de fato na legislação federal que disciplina o IPI – mais especificamente no art.9º, inciso III, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº. 4544, de 26/12/2002 - somente é adotada pela nossa legislação, como bem pontuou a PGE/PROFIS, para fins de aplicação da alíquota diferenciada de 7% nas operações internas realizadas por estabelecimentos industriais e suas filiais atacadistas às microempresas e empresas de pequeno porte, nos termos do art. 51, inciso I, alínea “c”, combinado com o seu §1º, inciso I, abaixo transcrito. Desta forma, não há em nossa legislação, a figura da equiparação do CD à indústria **para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias**, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96.

“Art. 51. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:

I - 7% nas operações com:

c) mercadorias saídas de quaisquer estabelecimentos industriais situados neste Estado cujo imposto seja calculado pelo regime normal de apuração, destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, quando inscritas como tais no cadastro estadual, exceto em se tratando de mercadorias efetivamente enquadradas no regime de substituição tributária (art. 353, II e IV) e de mercadorias consideradas superfluas (alíneas “a” a “j” do inciso II do presente artigo);

§ 1º Para efeito e como condição de aplicação da alíquota de 7%, em função do previsto na alínea “c” do inciso I deste artigo:

I - equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerça o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;”. Grifos nossos.

Afastada, assim, a idéia de equiparação do CD a estabelecimento industrial, vale, ainda, pontuar a necessidade de ser obedecido o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio aplicável ao ICMS desde o antigo ICM, que considera autônomo cada estabelecimento onde exerce o contribuinte suas atividades, gozando de autonomia em relação aos demais. Frise-se que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte, como ao definir o local da operação para efeito de verificação do estabelecimento responsável. Ora, se o aspecto material da incidência do ICMS está vinculado ao estabelecimento, como desconsiderar a operação realizada entre o CD e o estabelecimento autuado. Não podemos, sob pena de desvirtuarmos o referido princípio, adotarmos “dois pesos e duas medidas” nas exigências fiscais. Se a regra é da autonomia dos estabelecimentos, afora as exceções expressas da legislação, como não considerar que o CD tem autonomia em relação aos demais estabelecimentos da mesma empresa no cumprimento das suas obrigações tributárias?

Ainda podemos consignar a ofensa ao princípio da não-cumulatividade que se efetivaria no caso concreto, caso mantida a autuação, visto que, efetivamente, ocorreram operações de transferências entre a indústria e o CD e, posteriormente, deste para o estabelecimento do recorrente, 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, respondendo à indagação que fizemos no início do nosso voto quanto ao mérito da exigência fiscal, não nos resta dúvida de que, na hipótese dos autos, não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, posto que a base de cálculo correta é efetivamente a disposta no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e não o custo de produção, apurado pelos autuantes, que somente seria aplicável se a operação de transferência ocorresse diretamente entre o estabelecimento industrial localizado em São Paulo e o estabelecimento do recorrente, o que não ocorreu, sendo, então, insubsistente a exigência fiscal.

Do exposto, diante das razões acima exaustivamente aduzidas, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração em epígrafe 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 **206891.0001/08-1**, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA**.

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

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

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