

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0026/08-4  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4<sup>a</sup> JJF n° 0334-02/08  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 05/06/2009

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0129-11/09

**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 insustentável. Afastadas as preliminares 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 2<sup>a</sup> JJF - através do Acórdão JJF n° 0334-02/08 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS 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 preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo de falta de motivação para lavratura do Auto de Infração, arguindo que os autuantes às folhas 3 a 5 dos autos apontaram diversos motivos para lavratura do mesmo, dentre eles a Decisão prolatada pelo Superior Tribunal de Justiça, além do que foram observadas as determinações legais relativas à lavratura do Auto de Infração e a intimação do sujeito passivo sobre a constituição do crédito tributário, tendo o autuado entendido a imputação e recebido cópia dos elementos que embasaram a autuação, fato que lhe possibilitou o exercício do amplo direito da defesa, não se vislumbrando, assim, nenhuma inobservância formal que conduza a sua nulidade nos termos do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Indeferiu, ainda, a JJF, a diligência requerida pelo sujeito passivo ao argumento de que o Auto de Infração foi lavrado com base em dados constantes nas planilhas de custos apresentados pelo impugnante e dados contidos nos documentos fiscais por ele mesmo emitidos, consolidados nos demonstrativos que lhes foi entregue, não havendo qualquer questionamento quanto aos números apresentados, indeferimento com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99, já que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

No mérito, o julgamento pela procedência da autuação, apresentou os seguintes argumentos:

- I. que a lide gira em torno da correta apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos do titular, ou seja, se deve ser aplicada a regra do inciso II do §4º do artigo art. 13 da LC 87/96, como defende aos autuantes, ou se deve ser aplicada a regra prevista no inciso I do mesmo parágrafo, com alega o contribuinte;
- II. que embora o sujeito passivo concorde que, nas saídas de estabelecimento industrial, deve ser aplicada a norma prevista no II do dispositivo citado, advoga a tese de que como a remessa fora realizada pelos “Centros Distribuidores”, estabelecimentos atacadista localizados no Estado de São Paulo, os quais recebem toda a produção do estabelecimento industrial, sendo todos os estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, inclusive o estabelecimento autuado, deve ser aplicada a regra disposta no inciso I;
- III. que, no entanto, como bem ressaltaram os autuantes na informação fiscal, de acordo com o Regulamento do IPI, Decreto nº 4.544/2002, artigo 9º, inciso III, equiparam-se a estabelecimento industrial as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles estabelecimentos que operam exclusivamente na venda a varejo; regra no mesmo sentido adotada pelo artigo 51, §1º, I do RICMS/BA que estabelece que equipara-se a estabelecimento industrial a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento da mesma empresa;
- IV. que, assim, posicionou-se o Acórdão nº 468/08 do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Sul, restando claro que nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não há mudança de titularidade;
- V. que a alegação defensiva que o Estado de São Paulo no artigo 38, § 3º do RICMS/SP, estabelece que nas saídas de mercadorias para estabelecimento situado no próprio Estado, pertencente ao mesmo titular poderá o estabelecimento remetente atribuir à operação outro valor, desde que não inferior ao custo da mercadoria, não é capaz de elidir a autuação, uma vez no caso em lide trata de operações interestaduais, não podendo prevalecer a legislação do Estado de São Paulo nas relações tributárias envolvendo o Estado da Bahia e contribuintes inscritos no Estado da Bahia, já que estes últimos devem obedecer às normas tributárias estabelecidas neste estado;
- VI. que em verdade a norma estadual baiana não é conflitante com a paulista, uma vez que o regulamento daquele estado não determina que a transferência seja realizada com o custo superior ao custo de produção, apenas, faculta essa hipótese; cabendo, assim, ao contribuinte, por ser uma grande empresa a nível nacional, observar as normas dos estados em que realiza operações que envolva tributação pelo ICMS, não havendo nenhuma ofensa ao princípio da autonomia dos estabelecimentos frente ao citado imposto;
- VII. que neste sentido a PGE/PROFIS, ao emitir Parecer em relação ao Recurso Voluntário interposto contra a Decisão contida no Acórdão relativo ao Auto de Infração nº 206891.0001/08-1, lavrado contra a própria Nestlé Brasil Ltda., sobre a mesma matéria, às folhas 285 a 287 do citado processo, se manifestou no mesmo sentido do voto ora exarado;
- VIII. que neste mesmo sentido tem se manifestado o CONSEF, como nos Acórdãos da Sadia ACÓRDÃO JJF Nº 0299-04/08 e da Nestlé ACÓRDÃO JJF Nº 0324-04/08; e que, assim, em que pese tal questão ainda não se encontrar pacificada nos tribunais brasileiros, no âmbito administrativo da Secretaria da Fazenda e da Procuradoria do Estado da Bahia manifesta-se no sentido de que nas operações de transferências dos “Centros de Distribuição” para estabelecimentos localizados em outros Estados pertencentes ao mesmo titular, deve ser aplicada a regra disposta no art. 13, §4º, II da LC 87/96, e não a do inciso I do mencionado diploma legal, como entendeu o impugnante.

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 279 a 307 – onde inicialmente reitera a alegação 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 nº 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, assim, que os dispositivos tidos como infringidos não guardam qualquer relação com o julgado do STJ, valendo dizer, portanto, 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 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 Nº 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, argui 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. 316 a 324, inicialmente manifesta-se sobre a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, ao argumento de que não há qualquer vício formal na autuação, ressaltando que 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. No pertinente 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 66/88 que disciplinou o ICMS até a edição da Lei Complementar nº 87/96. Assim, concluiu o opinativo não mais ser aplicável as 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 combinada 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 constitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nela instituídos.

A PGE/PROFIS também asseverou, quanto ao mérito da exigência fiscal, que a Decisão da JJF não deve ser mantida, ressaltando que o presente lançamento de ofício não se sustenta perante uma avaliação jurídica ou um julgamento nos tribunais, já que está sendo objeto da ação fiscal uma operação que não ocorreu no mundo dos atos, qual seja a suposta transferência entre os estabelecimentos fabricantes em São Paulo e Minas Gerais e o estabelecimento autuado no estado da Bahia, o que se afirma com base nos dados colhidos nos próprios documentos fiscais que embasaram a autuação e que foram trazidos ao processo pelo autuante.

Apresenta, ainda, os seguintes argumentos, em síntese, como embasadores do seu opinativo pela improcedência da autuação:

- I. que as notas fiscais que foram utilizadas pelos autuantes para montar os demonstrativos de estorno de crédito – custo de transferência - que instruem a autuação, são aquelas emitidas pelos estabelecimentos industriais ao centro de distribuição no estado de origem (São Paulo e Minas Gerais), e que as notas fiscais tratam de operação interna naqueles Estados, cujo código é 2152, ou seja, trata-se de uma transferência para comercialização interna, com o devido recolhimento de imposto estadual, enquanto que as notas fiscais, algumas anexadas por amostragem( as demais estão em meio magnético ), que foram recebidas pelo estabelecimento autuado, não forneceram nenhum dado para a autuação, inclusive contêm elementos distintos, pois consignam operação distinta, sob o código 6152, ou seja, transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro, logo impossível se considerar através das notas fiscais trazidas pelo autuante, que o estabelecimento baiano recebeu mercadorias da indústria;
- II. que ainda se observa no presente Auto de Infração que o autuante se valeu de mapas de composição de custo fornecidos pela indústria, até porque o centro de distribuição é estabelecimento comercial, não tendo condições contábeis de conhecer o custo de industrialização ou de produção. Que este é o fundamento óbvio do tratamento dispensado pela lei complementar quando disciplina a formação da base de cálculo para transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, valendo destacar que a dicção da LC não se reporta à qualidade do estabelecimento, mas sim à característica da mercadoria, se para comercialização ou produzida;
- III. que, assim, fica evidente que o autuante ao apurar o valor que entendeu devido nesse Auto de Infração, desconsiderou totalmente a base de cálculo aplicada, e não somente aquela utilizada na operação realizada do centro de distribuição para o autuado como também a realizada do estabelecimento fabricante ao centro de distribuição;
- IV. que ao desconsiderar ambas as operações, buscou junto aos estabelecimentos fabricantes apurar a base de cálculo que entendeu seria aplicável na operação entre o Centro de Distribuição e o autuado, o que é inaceitável, pois em verdade nunca ocorreu uma operação de transferência de mercadorias entre esses estabelecimentos, das fábricas para o autuado na Bahia;
- V. que, assim, a verdade é que o autuante não se valeu de documentos fiscais do estabelecimento autuado para compor a base de cálculo do referido Auto de Infração. Como se vê nos autos, foram utilizadas notas fiscais relativas às remessas entre dois estabelecimentos localizados em outros estados e a planilha de custos de produção, fornecida pelo estabelecimento fabricante situado naqueles estados, os quais estão fora da operação autuada.
- VI. que da análise dos elementos acima apontados, pode-se afirmar que não existiu fato gerador de ICMS entre os estabelecimentos fabricantes em São Paulo e Minas Gerais e o estabelecimento autuado na Bahia, da forma que retrata da autuação;

- VII. que, ainda, 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;
- VIII. que também 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;
- IX. que não entende como simulação a existência dos centros de distribuição, os quais são estabelecimentos atacadistas, que existem 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 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;

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 reitera seu entendimento de que a presente autuação, da forma em que se encontra, dificilmente ganhará reconhecimento da validade em julgamentos pelo judiciário, haja vista entendimentos como o proferido na Decisão em apreço, com o qual comunga a procuradoria, transcrevendo a Decisão referida em seu Parecer, também abaixo transcrita:

*"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 aconteceu, 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 aceito implicaria em desconsideração total de operação de circulação anterior, que por ser tributada acabou por onerar o contribuinte. Nesses 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

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 Ins-

tância deva ser modificado, por restar caracterizada a insubsistência da ação fiscal, pelos argumentos que abaixo passamos a expor:

Inicialmente, 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, arrolada 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 da 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 a 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 dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica*”.

fica, 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 estabelecer-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 e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributaria.

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 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.º 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 transscrito. 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 supérfluas (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 exerce 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 e o estabelecimento do recorrente, o que não ocorreu, sendo, então, insubstancial 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 1<sup>a</sup> 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 206891.0026/08-4, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ÂNGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS