

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0007/07-1
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0324-04/08
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 19/06/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0144-11/09

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias, e não o custo de produção. Infrações insubsistentes. 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 0324-04/08 - após julgamento pela Procedência do Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

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

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

- II. que embora o sujeito passivo alegue a nulidade do Auto de Infração por ocorrência de equívoco na motivação da sua lavratura, o Auto de Infração foi lavrado para exigência de tributos, com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), além do que o contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado, não se vislumbrando inobservâncias formais que conduzam a sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal, motivo pelo qual rejeita-se o pedido de nulidade formulado;
- III. que em relação ao pedido de diligência *“para verificação da documentação fiscal, referente às operações realizadas, que se encontra à disposição do fisco no seu estabelecimento”*, observa-se que de acordo com o art. 150, I do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/BA) entende-se por diligência a realização de ato por ordem da autoridade competente para que se cumpra uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito da questão, e consiste na pesquisa, sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que vise à elucidação da matéria suscitada, que não requeiram conhecimento técnico especializado; como na situação presente o Auto de Infração foi lavrado com base em dados constantes nas planilhas de custos apresentados pelo impugnante e dados contidos nos documentos fiscais emitidos pelo próprio, consolidados nos demonstrativos que lhes foi entregue, deve ser indeferido o pedido, nos termos do art. 147, I, “b” do mencionado diploma legal, tendo em vista que o seu pedido objetiva verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou de documentos de posse do requerente e cuja prova poderia ter sido por ele juntada aos autos, o que não ocorreu; devendo, ainda ser aplicada a regra disposta no art. 142 do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), que estabelece que *“A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”*.

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

- I. que o Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, salientando que a defesa não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização, tratando-se a discussão da não ocorrência dos fatos geradores, já que houve transferências de estabelecimento comercial, e da legalidade da operação;
- II. que em relação à alegação defensiva de que as transferências de mercadorias foram feitas pelos centros de distribuição, situados em outros Estados (Rio de Janeiro, São Paulo e Pernambuco) estão em conformidade com o disposto no art. 13, §4º, I da LC Nº 87/96 (entrada mais recente), entende que a LC 87/96 estabeleceu no seu art. 13, §4º, II que na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e que a transferência entre o estabelecimento industrial e comercial do mesmo contribuinte não implica em nova etapa da cadeia produtiva, visto que não ocorre transferência de propriedade das mercadorias;
- III. que o legislador ao estabelecer regra limitativa de componentes do custo de produção para estabelecer uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é que arca com o montante do ICMS pago em todas as operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases, são compensados nas operações subsequentes;

- IV. que, em assim sendo, o fato de a mercadoria produzida em estabelecimento industrial localizado em outro Estado ter transitado por outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular (Centro de Distribuição), não invalida a regra geral estabelecida na LC 87/96, de que a base de cálculo do imposto é a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sob pena de *“desvirtuar todo arquétipo concebido pelo legislador tributário para propiciar que os Estados consumidores das mercadorias tenham (alguma) efetiva participação no imposto gerado com a comercialização (consumo) das mercadorias produzidas em outras unidades da Federação”*;
- V. que convém ressaltar que esta questão não está pacificada nos tribunais, tendo em vista que conforme transcrito às fls. 233/234 da defesa, o Juiz de Direito da 6ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Porto Alegre, proferiu sentença do Processo nº 001/01.05.0347412-0 entendendo que nas operações em comento deveria ser considerado o valor da entrada mais recente e não o custo de fabricação das mercadorias, mas entende que sobre as operações de transferências dos Centros de Distribuição para estabelecimentos localizados em outros Estados pertencentes ao mesmo titular, deve ser aplicada a regra disposta no art. 13, §4º, II da LC 87/96, e não a do inciso I do mencionado diploma legal, como entendeu o impugnante;
- VI. que em relação ao reconhecimento do impugnante de que as operações de transferências dos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul (RGS) foram feitas por estabelecimentos industriais e na nota fiscal foi aplicado o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 (custo da mercadoria produzida), que foi desconsiderado pela fiscalização sem demonstrar a forma de composição desse custo. Pontuou que da análise dos elementos contidos no processo, verificou que os autuantes:
- 1) Elaboraram demonstrativo de ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA, composto de 919 páginas, contido no CD à fl. 10, no qual foi indicado o custo de transferência por produto, o custo unitário por produto, com a exclusão do custo de produção dos valores relativos à GASTO COM, GASTO FIX, DEP TEC, cuja cópia foi fornecida ao autuado, tendo juntado ao processo (fls. 12 a 36) folha impressa da primeira e a última página de cada mês;
 - 2) Aplicaram a alíquota interestadual prevista para as operações, sobre os valores expurgados, que transportaram para o demonstrativo de débito indicando como valor de crédito indevido no estabelecimento destinatário (autuado);
 - 3) No demonstrativo às fls. 38 a 40 foram apurados os valores consignados nas notas fiscais complementares de transferências interestaduais, por inscrição estadual e mês;
 - 4) Às fls. 160 e 161, foi juntado cópia da planilha de custo apresentada pela empresa (2002) da primeira e última folha totalizando 569 páginas, com expurgo dos valores que não constituem matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra (art. 13, §4º, II da LC Nº 87/9). Tais arquivos foram entregues a empresa mediante recibo passado às fls. 156 a 158, tendo inclusive declarado que os conteúdos foram lidos e verificados.
 - 5) No mencionado demonstrativo foram relacionadas notas fiscais emitidas de estabelecimentos industriais localizados nos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro;
- VII. que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS (matéria-prima, material secundário e acondicionamento), além da mão-de-obra, objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor;
- VIII. que restou comprovado que os valores apurados pela fiscalização foram baseados na planilha de custo de produção fornecida pela empresa, tendo sido corretamente expurgado da base de cálculo os valores que não constituem matéria-prima, produto secundário, mão-de-

obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96) conforme atesta documento juntado à fl. 46, tendo a fiscalização comprovado a entrega dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, conforme documentos juntados às fls. 151 a 158;

- IX. que, assim, considera que a empresa teve conhecimento dos demonstrativos em que a fiscalização apurou os valores apontados como devidos, sendo os mesmos compreensíveis, possibilitando o exercício do contraditório, ao contrário do que afirmou o impugnante.
- X. que em relação ao argumento do autuado de que nas transferências interestaduais para estabelecimento da mesma empresa, a base de cálculo é a estipulada na legislação do Estado de origem das mercadorias, entende que deve ser aplicada à regra contida no art. 13, §4º, II da LC Nº 87/96 (custo de produção, como definido na mencionada Lei), e ao se incluir outros componentes na base de cálculo que a não permitida pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária e, conseqüentemente, um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei;
- XI. que conforme Decisão proferida pelo STJ no RE 707.635-RS/2004, a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, não podendo o disposto no art. 13, §4º, II da Lei Complementar (LC) nº 87/96 ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC;
- XII. que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Port. 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de Segunda Instância deste Conselho de Fazenda), a exemplo dos Acórdãos nºs CJF 210-11/04; CJF 409-11/03 e CJF 340-11/06;
- XIII. que, assim, conclui que o estabelecimento produtor situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, ao incluir valores que não constituem matéria-prima, mão-de-obra, material secundário ou acondicionamento, como previsto no art. 13, §4, II da LC Nº 87/96, tal procedimento resulta numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Irresignado com o Julgado, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 318 a 359 – onde inicialmente reitera a alegação defensiva de decadência das competências compreendidas entre janeiro e novembro de 2002, 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 2007, mas tal somente se deu em 27/12/07, 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 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 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 dos territórios paulista, fluminense e pernambucano, amparadas 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 ocorrendo o nascimento da obrigação tributária com a saída da mercadoria de um estabelecimento para outro, ainda que do mesmo titular, e sendo autônomos os Estabelecimentos, não são necessárias maiores elucubrações para se concluir pela incidência do ICMS nessas operações.

Aduz, ainda, que não houve na operação ocorrida nos territórios paulista, fluminense, e pernambucano – dos fabricantes para os CDs - qualquer simulação, o que demonstra a total fragilidade do lançamento, 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.

Assevera, assim, que não pode ser alegado, tal como feito pela JF que “o art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 não pode ser modificado por lei estadual e muito menos por Decisões Normativas, tendo em vista que são regras hierarquicamente inferiores à mencionada LC”, pois o que ampara a operação é o próprio art. 13, inciso I e § 1º, da LC Nº 87/96, que, repita-se, aponta o valor da operação como base de cálculo para as operações de transferência dentro do Estado. Pontua que a legislação paulista, fluminense e pernambucana, neste contexto, são absolutamente irrelevantes, pois sempre prevalecerão os comandos da CF/88 e da LC Nº 87/96, comandos esses que não podem, simplesmente, ser desconsiderados pelo Estado da Bahia, apenas porque lhe trazem resultados desinteressantes, pois a Lei Complementar nº 87/96 é lei nacional, que deve ser observada por todos os Estados, como demanda a Constituição Federal.

Afirma, ainda, 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.

Alega que a Fiscalização ignorou os custos dos próprios CDs em SP, RJ e PE, pois arbitrou como base de cálculo do ICMS o custo industrial, considerando somente matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento deste, sem observar que os custos para manutenção dos Centros de Distribuição são de elevadíssima monta, razão pela qual não mereciam ser desconsiderados pela Administração Tributária deste Estado.

Frisa que não bastante isso é importante destacar que a sua fábrica está situada no Município da Araras, São Paulo, e em assim sendo, a fábrica e o CD de São Paulo estão localizados em Municípios distintos, comprovando a autonomia dos CDs do recorrente. Da mesma forma os CDs localizados no RJ e em PE apresentam estruturas operacionais robustas e aptas a aparar as grandes

operações efetuadas pelo recorrente, sendo, assim, inegável que os CDs, como estabelecimentos autônomos que são têm custos comerciais, como aluguel, depreciações, energia elétrica, manutenção, mão-de-obra etc, concluindo-se que ao 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. Registra que todos esses valores foram agregados à produção nos Estados de São Paulo, Rio de Janeiro e Pernambuco, não podendo o Fisco da Bahia glosar algo que não lhe toca, pontuando que, no caso inverso, se tais valores fossem agregados na Bahia antes de transferência das mercadorias para São Paulo, Rio de Janeiro e Pernambuco, nada mais justo que o ICMS correspondente seja recolhido ao Fisco baiano, 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. 364 a 373, 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 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 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, das fábricas para o estabelecimento autuado, a forma que retrata a autuação;

5. Pontua que em verdade 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, pois 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 apenas no estado de São Paulo, o qual está fora da operação autuada.
6. Registra que **nesse ponto vale inclusive questionar se dessa forma o autuante poderia ter aplicado os valores de custo de produção fornecidos pelo estabelecimento fabricante de São Paulo para a apuração do valor do custo de produção de outros estabelecimentos fabricantes situados nos estados de Pernambuco e Rio de Janeiro, sem incorrer em arbitramento de base de cálculo, como também alega a empresa em sua defesa.**
7. 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.
8. 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;
9. 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 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.

10. 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 da 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, abaixo também por nós transcrito:

“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. 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

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 novembro de 2002, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida 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 17/12/2007, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2002, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2008 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 DO 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 no referido Julgado, mas na 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.

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 no 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 penalidade 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, o Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seus estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto 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 considerado a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente, acarretando crédito em valor superior ao suportado pelo Estado da Bahia. No item II da autuação exige-se também a glosa do crédito fiscal nas mesmas operações, em relação a notas fiscais emitidas como complementação de preços constantes dos documentos fiscais pertinentes à infração descrita no item I.

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 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.

Portanto, 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, e verificando as operações objeto da presente autuação, inicialmente devemos consignar que constam dos documentos elaborados pelos autuantes, denominados de Estorno de Crédito – Custo Transferência e Estorno de Crédito – Custo Transferência – Notas Fiscais Complementares, acostados às fls. 12 a 36 e às fls. 37 a 40, respectivamente, referência a algumas notas fiscais emitidas para o estabelecimento autuado – por amostragem - do qual pudemos verificar que as referidas operações de transferência originaram-se de três Estados – São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, com utilização do Código Fiscal de Operações – CFOP 222. Verificando, por sua vez, em sua totalidade, os referidos demonstrativos em arquivo gravado em meio magnético, acostados aos autos pelos autuantes (envelope às fls. 10), constata-se que ocorreram operações envolvendo também o Estado do Rio Grande do Sul, mas não o Estado de Pernambuco. Verificamos, ainda, do referido arquivo, que todos os CFOPs relativos a tais operações – CFOP 2.22 - código vigente no período autuado (exercício de 2002), referem-se a entradas de mercadorias recebidas em transferência de outro estabelecimento da mesma empresa para serem comercializadas, ressaltando que, na hipótese de transferência de estabelecimento fabricante, com produção própria, o CFOP então vigente era o 6.21 - Transferências de Produção do Estabelecimento.

Assim, de logo podemos inferir que os produtos recebidos pelo estabelecimento autuado, conforme os próprios demonstrativos elaborados pelos autuantes, não foram remetidos diretamente em transferência por estabelecimentos fabricantes localizados naqueles Estados, e sim por outros estabelecimentos da mesma empresa - segundo o recorrente, Centros de Distribuição. Ou ainda, se os remetentes foram de fato estabelecimentos fabricantes, as mercadorias remetidas não são de produção própria, pois se assim fossem o CFOP utilizado seria de fato o 6.21.

Ressaltamos que as 16 notas fiscais acostadas a título de amostragem às fls. 50 a 65 dos autos, e que fazem parte do item I da autuação, trazem de fato o CFOP 6.21, no entanto conflitam com o demonstrativo de fls. 11 a 36, elaborado pelos próprios autuantes, já que o CFOP nele constante para as operações autuadas é o 2.22. Frise-se que o arquivo em meio eletrônico acostado às fls. 10 dos autos também traz demonstrativo especificando todas as notas fiscais que teriam acobertado as operações de transferências autuadas e nele verifica-se, das fls. 01 a 919, que todos os referidos documentos fiscais trazem o CFOP 2.22.

Ainda pudemos verificar que os espelhos das notas fiscais que teriam sido emitidas a título de complemento de preço das operações abrangidas pelo item I da autuação, acostadas pelos autuantes às fls.66 a 149, trazem de fato o CFOP 6.21 (à exceção do espelho da Nota Fiscal nº 024263, fls. 69, que traz o CFOP 6.22), **o que conflita com o demonstrativo elaborado pelos autuantes para este item - fls. 37 a 49 – e com os demonstrativos constantes dos arquivos magnéticos de fl. 10, que apenas relacionam notas fiscais com o CFOP 2.22. Registre-se, ainda, que, nos espelhos das notas fiscais constantes às fls.74 e 75, constam como destinatário o estabelecimento da Nestlé de Jaboa-tão dos Guararapes em Pernambuco, e não o estabelecimento autuado.**

Por outro lado, também verificamos dos demonstrativos acostados aos autos que as operações objeto da autuação se referem a vários estabelecimentos da empresa Nestlé, não só fabris como também comerciais, localizados em várias cidades dos quatro Estados envolvidos – RJ, MG, SP e RS – tais como Marília, Araraquara, Pari, Lins, Rio Pardo, Ribeirão Preto, Ibiá, Araras, Jacarepa-guá, Cordeirópolis, Montes Claros, Barra Mansa, Camaquã, Caçapava e outras, tendo sido apu-rado o custo da produção e o valor a ser estornado, conforme planilha denominada de Demons-trativo de Custos, inserida no arquivo em meio magnético de fl. 20.

Por sua vez, muito embora o relator da JJF tenha ressaltado em seu voto que o sujeito passivo reconhece em sua impugnação o recebimento em transferência de estabelecimentos fabricantes localizados nos Estados de Minas Gerais e Rio Grande do Sul - muito embora impugne a base de cálculo utilizada por entender que não restou demonstrado como o autuante apurou o preço de custo - as operações descritas no arquivo em meio eletrônico acostado aos autos não evidenciam que tenham sido realizadas por estabelecimento fabril localizados nestes estados, mormente pelo fato, repetimos, do CFOP consignado nos referidos documentos fiscais não se referirem a transfe-rência de produção do próprio estabelecimento, como acima pontuado.

Assim, diante da legislação posta, em relação às operações de circulação de mercadorias objeto da autuação, que se realizaram através de transferência entre os estabelecimentos comerciais da Nestlé com destino ao estabelecimento do recorrente, ainda que anteriormente recebidas de esta-belecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do inciso I do §4º do Art. 13, ou seja, o valor da entrada mais recente, e não custo de produção, base de cálculo apenas aplicada se ocor-resse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante reme-tente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em jul-gamentos recentemente proferidos e que se relacionam com a mesma matéria ora tratada, em lançamentos de ofício que têm no polo passivo o mesmo contribuinte ora autuado.

E de fato, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser des-cumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, cons-tituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador concretizou-se na operação de transferência realizada entre os estabelecimentos comerciais 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 – os estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, fe-rindo de morte o princípio da tipicidade tributária.

Tal princípio, corolário do princípio da legalidade, exige 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 os estabelecimen-tos comerciais e o recorrente - pretensa base de cálculo que somente seria aplicável se outra fosse

a operação realizada – operação entre os estabelecimentos fabricantes 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.

Entendemos, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, que a Decisão recorrida equivoca-se ao equiparar os chamados Centros de Distribuição a estabelecimento industrial, infringindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio aplicável ao ICMS desde o antigo ICM e 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 os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado? Não podemos, sob pena de desvirtuarmos o referido princípio, adotar “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?

Por outro lado, se acaso ocorreram operações envolvendo os estabelecimentos fabricantes da Nestlé, com transferência de mercadorias de produção própria diretamente para o estabelecimento autuado, o que repetimos, não restou comprovado nos autos diante dos fatos acima relatados, efetivamente a base de cálculo a ser aplicada é a disposta no inciso II do §4º do Art. 13, ou seja, custo de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Assim, diante das razões aqui 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 **206891.0007/07-1**, lavrado contra a **NESTLÉ BRASIL LTDA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS