

A. I. N° - 206891.0017/09-3
AUTUADO - NESTLÉ BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO,
- JOAQUIM MAURÍCIO DA M. LANDULFO JORGE e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 18.03.2010

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0040-02/10

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Infração caracterizada. Não acolhida a preliminar de nulidade suscitada e pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 01/07/2009, para exigir o ICMS no valor de R\$ 324.564,26, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresenta defesa, à fls. 212 a 217, afirmando que é estabelecimento filial, que se dedica, essencialmente, ao comércio atacadista e à distribuição de produtos alimentícios em geral.

Aduz que a fiscalização entendeu que, em operações de transferência de mercadorias industrializadas, entre estabelecimentos distribuidores (Centro de Distribuição) situados em São Paulo e Minas Gerais e filial atacadista, localizada no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS teria sido majorada, em razão da pretensa utilização de valores superiores aos permitidos.

Alinha que, no entendimento da fiscalização, as mercadorias deveriam ser recebidas, pelo autuado, no valor de seu custo de produção (somatório do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, apenas), e não pelo valor da entrada mais recente (que inclui os valores agregados na transferência das mercadorias), como exatamente ocorreu. Transcreve trecho dos termos da descrição dos fatos.

Argumenta que a autuação fiscal não merece subsistir, porque, o crédito tributário encontra-se extinto pela decadência e nas operações em exame, a base de cálculo do imposto deve corresponder ao valor da entrada mais recente, e não apenas ao valor de custo de produção das mercadorias, em respeito ao que dispõe o artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta, com base no art. 150 do CTN, que os fatos geradores anteriores a julho de 2004, já que o lançamento foi formalizado em 21/07/2009, foram alcançados pela decadência, trazendo decisões dos tribunais a respeito.

Reproduz o Recurso Especial 707.635-RS, alegando ter sido feito menção pelos autuantes para frisar que o mesmo não guarda relação com a matéria em lide porq transferidos para o Estado da Bahia que são originários de estabe

indústria, como considerada na autuação e constante no julgado pela análise do voto do seu Relator. Garante que os dispositivos infringidos não guardam qualquer relação com a decisão proferida pelo STJ e, sendo esta a motivação para o ato administrativo do lançamento tributário, deve-se firmar a nulidade do auto de infração. Sobre o tema cita a doutrina de Hely Lopes de Meirelles e jurisprudência do STJ (RMS 13617/MG).

Com relação à base de cálculo diz que adotou o valor da entrada da mercadoria mais recente, de acordo com o art. 13, §4º, I, LC 87/96 e os autuantes entenderam que deveria ser utilizado o custo da mercadoria, ns termos da mesma LC art. 13, §4º, II.

Acerca da operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos fabricantes e centros distribuidores, explica o autuado que inicialmente a fábrica transfere para os centros distribuidores e esses fazem a remessa para outros estabelecimentos no território nacional, entre os quais, o ora impugnante, de Salvador. Diz que os autuantes desconsideraram as operações de transferências entre o fabricante e os centros de distribuição, entendendo que essas não geram efeitos. Afirma não assistir razão aos autuantes tendo em vista o art. 146, CF 88, que atribui à Lei Complementar competência para estabelecer características norteadoras dos tributos e o Decreto-Lei 406/68 (art. 6 §2º), sobre a autonomia dos estabelecimentos, além do art. 12, LC 87/96, que prescreveu como fato gerador do ICMS a transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Aduz ainda com base no art. 11 da LC 87/96 que o local da operação para efeito da cobrança do imposto é o estabelecimento onde se encontra a mercadoria quando de sua saída. Faz mansão ao §3º do art. 11 da mesma Lei, destacando a autonomia dos estabelecimentos.

Salienta que o Estado de São Paulo editou a Lei nº 6.374/89 (art. 2º, que transcreve) e o de Minas Gerais a de nº 6.763/75 (Art.6º, VI) reafirmando o momento que ocorre o fato gerador do imposto nas transferências entre estabelecimentos.

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

Aduz que não há qualquer decisão judicial que o exima de submeter-se à tributação, via ICMS, das operações de transferência de mercadorias de suas fábricas para os CD, de modo que o estabelecido na LC nº 87/96, e nas Leis Estaduais nº 6.374/89 (SP) e nº 6.763/75 (MG), vinculam e preordenam suas atividades.

Com relação à base de cálculo nas transferências interestaduais diz que os autuantes exigem que seja adotado o custo das mercadorias, enquanto a Lei Complementar 87/96 estabelece o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I) para a hipótese de aquisição oriunda de terceiros e o custo de fabricação (art. 13, § 4º, II) para a hipótese do contribuinte ser o fabricante da mercadoria, não podendo a lei estadual determinar de forma diversa. Está assim definido na legislação paulista (Lei ° 6.374/89, art. 37, I e Decreto 45.490/00) e na legislação da Bahia (Lei nº 7.014/96 e Decreto 6.284/97, art. 56, V, "a").

Entende que sendo o Centro Distribuidor um estabelecimento comercial, as transferências dele decorrente devem ter como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente. Nesse sentido, transcreve decisão da Fazenda Pública de Porto Alegre no processo nº 001/01.05.0347412-0.

Ressalta que o custo de matéria-prima, secundária, mão-de-obra e acondicionamento, utilizados na produção da mercadoria a serem transferidos somente pode ser aferido pelo estabelecimento que a produz, por sua vez o estabelecimento que as recebe tem apenas conhecimento do valor atribuído pelo remetente e consignado na nota fiscal. Destaca ainda que o Centro Distribuidor não é mera extensão do estabelecimento fabril, mas um estabelecimento comercial instituído para aprimorar a logística de distribuição dos PRODUTOS NESTLÉ pelo país. Assim, ao transferir mercadorias para outros centros regionais utiliza como base de cálculo do ICMS o valor da sua entrada mais recente, nos exatos termos do art. 13, § 4º, I, Lei Complementar 87/96.

Pontua que o Conselho de Fazenda Estadual da Bahia - CONSEF, compartilha do entendimento de que, nas operações de transferências de mercadorias remetidas por CD, que é estabelecimento autônomo, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, consoante decisões proferidas nos Processos Administrativos nº 206891.0001/08-1 e 206891.0026/08-4, em que o autuado também é parte.

Argui que a multa aplicada deve ser reduzida, porque o percentual de 60% aplicado, é confiscatório e desproporcional. Cita o Art.150, IV da Constituição Federal, transcreve trechos das lições de Sacha Calmon Navarro Coelho e entendimento do STF no Recurso Extraordinário nº 91.707. DJ 29/2/1980.

Conclui requerendo a realização de diligências para verificação de documentos sobre as operações aqui discutidas, o reconhecimento da nulidade da autuação e no mérito que seja cancelado e arquivado o Auto de Infração.

Os autuantes, prestam informação fiscal, às fls. 312 a 350, ressaltam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da federação, de modo que didaticamente se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa.

Esclarecem que para uma construção lógica sobre a questão objeto do presente processo, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem a matéria, evidenciando inicialmente os fundamentos e validade das normas existentes que tratam do tema, transcrevem o art. 155, §2º, XII, “I” e 146, III, “a”, ambos da CF/88, que se referem ao valor tributável e delegação à lei complementar para fixar base de cálculo, dizendo que tem a LC 87/96, em seu art. 13, §4º, II, prescrito que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte deve corresponder ao “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, regra esta incorporada no art. 17, §7º, II da Lei nº 7.014/96 e art. 56, V, “b” do RICMS/BA, não admitindo nenhum outro tipo de custo, além dos elencados na mencionada Lei.

Reproduzem de forma ampla e na íntegra, os termos dos das descrições dos fatos consignados no corpo do Auto de Infração, contendo os mesmos esclarecimentos normativos referenciados.

Rebatem os argumentos de decadência, aduzindo que tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no art. 173, I do CTN. Reproduz o art. 17-A e 107-B do Código Tributário da Bahia, para concluir que o Estado da Bahia têm Lei específica e com base nela não há a alegada decadência dos fatos geradores indicados pelo autuado.

Arguem que a infração - base de cálculo do ICMS inferior ao previsto no inciso II, do §4º do art. 13 da LC nº 87/96 nas operações de transferência interestadual oriundas diretamente e exclusivamente dos estabelecimentos fabris (fabricantes) com destino a filial atacadista localizada neste estado, sendo exigido o ICMS creditado a mais nos limites da entrada com a subsequente apuração do imposto devido (menor que o previsto em

Garantem que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção de mercadorias fabricadas pela Nestlé e apresentada pela própria empresa autuada (centro de serviços compartilhados localizado em São Paulo).

Afirmam que, em consonância com a mencionada LC 87/96 e com os julgados citados, em especial a decisão do STJ infra-escrita, foi considerado para a definição da correta base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, II da LC 87/96 o somatório de Matéria Prima, Acondicionamento, Material Secundário e Mão de Obra (rubricas estas listadas acima), e transcritas nos demonstrativos de fls. 74/78 c/c fls. 132/140 e fls. 142, pois oriundas de unidades fabris (fábricas) e transferidas, em operação interestadual, para a filial atacadista localizada neste Estado.

Esclarecem que foram expurgadas, para determinação da base de cálculo legal, gatos com manutenção, depreciação, amortização, frete CIF etc.

Fazem referências ao Processo Nº 70002778157 decisão de 06 de junho de 2007, do Tribunal de Justiça estadual, a posicionamentos do STJ.

Transcrevem ementa do recurso especial nº 707.635 - RS (2004/0171307-1) para dizerem que a base de cálculo do ICMS, quando o arroz industrializado é enviado para estabelecimento do mesmo contribuinte em outro Estado é o custo da mercadoria, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Aduzem que ao utilizar a expressão que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendido como o somatório de matéria-prima; mão-de-obra; material secundário; e acondicionamento, o legislador complementar fixou e definiu taxativamente os elementos de custo de produção ou da mercadoria produzida.

Alinha características, alcance e o papel das Leis Complementares, destacando que esta espécie legislativa tem como atribuição fixar normas de âmbito nacional.

Sustenta que a Lei Complementar 87/96 definiu, fixou os elementos de custo de produção que deverão compor ou formar a base de cálculo, mas não conceituou o que seria cada um deles, isso é, o que se entende por matéria-prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento. Para tanto, entende que o correto é recorrer as normas contábeis ou de outro instituído de direito privado, passando analisar tais elementos.

No que tange a interpretação de normas de Direito Tributário, transcrevem parte de textos de autoria de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro para tentar demonstrar que na interpretação das normas, deve se definir o conteúdo e o alcance sem qualquer expansão ou ampliação, que não venha ser feita de modo expresse, com a modificação das normas, preservando a rigidez do limite de competência tributária.

Transcrevem trabalho desenvolvido na Faculdade de Ciências Contábeis de São Paulo, que define os quatro elementos de custo de produção ou as rubricas listadas na Lei Complementar 87/96 (art.13, § 4º, II) às fls. 71 a 81.

Reproduzem impropriedades contidas na legislações dos Estados de Minas Gerais (art.43, § 2º, incisos I a IV do Regulamento do ICMS) e de São Paulo (Decisão Normativa CAT-5 de 15/06/2005).

Registram também resposta à consulta 056/2002 formuladas à Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, cuja resposta após discorrer sobre a hierarquia das normas do ICMS, reconhece a supremacia da LC 87/96, concluindo que a enumeração dos itens que compõe o custo da mercadoria produzida é taxativa, ou seja, a soma do “custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento” e que não podendo o contribuinte se furtar do que vem ali determinado.

Aduzem que o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia-CONSEF já se manifestou várias vezes neste mesmo sentido, transcrevendo ementas dos acórdãos 1794/00, 0409-11/03, 0210-11/04, 0340-11/06, bem como dos Contenciosos Administrativos do Paraná e Minas Gerais.

Transcrevem ementa do julgamento do RE 707.635-RS do STJ E, que decidiu que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular é o valor da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, bem como do STF, em RE 79452/RS, tratando da não incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a LC 87/96 indicar. Transcreve AgRg no Resp 100293/RS (STJ), bem com RE 361829/RJ, para concluir que O STF e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o interprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.

Em suas considerações finais questionam se “é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos do ICMS em detrimento das demais unidades da Federação e o Ente Público que fica na outra ponta do sistema, o destinatário, suportar integralmente o crédito fiscal de ICMS.”

Lembra que o pleno do STF – RE 572.762-9/SC reconheceu que as comunas tem o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculos do ICMS.

Transcreve lições de Aliomar Baleeiro, lembrando que a unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido, bem como trechos do voto do Ministro Gilmar Mendes do STF, para dizer que é vedado às legislações ordinárias dos Estados São Paulo e Minas Gerais ampliarem a base de cálculo do ICMS nas transferências de produtos industrializados para outras unidades da Federação e lições de Hans Kelsen para reforçar o entendimento dos autuantes de que é legítima a adoção de procedimentos de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido, pautados na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, fls.92 a 95.

Requerem, por derradeiro, que o que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente.

VOTO

O presente Auto de Infração, traz a exigência do o ICMS, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Verifico, liminarmente, que existe precedente relativo a decisão prolatada por essa Junta de Julgamento Fiscal, quanto a mesma empresa e os mesmos fatos, em períodos diferentes, conforme Auto de infração número 206891.0019/09-6 , cujo acórdão tem o número Acórdão JJF Nº 401-02/09.

Diante desse fato e visto que não há mudança de entendimento desse relator, quanto ao firmado naquela julgamento, passo a transcrever, no que for pertinente, trechos do voto, cuja decisão foi por unanimidade.

Ficam mantidas razões para o não acolhimento das mesmas arguições de nulidade, multa confiscatória e pedido de diligência, constante no Acórdão JJF Nº 401-02/09, conforme segue:

“Inicialmente, o contribuinte arguiu nulidade do Auto de Infração alegando que os autuantes fizeram menção ao Recurso Especial 707.635-RS, para frisar que o mesmo não guarda relação com a matéria em lide.

Não acolho o pedido de nulidade suscitado acima, visto que coaduno com a PGE/PROFIS em parecer ao processo nº 206891.0006/08-3, Acórdão nº CJF 0125-11/09, que neste sentido, se posicionou afastando a possibilidade de nulificar procedimento dessa natureza, por qualquer vício formal apontado, pois segundo o seu opinativo, nesses casos, *“em nada prejudica a perfeição formal do processo administrativo fiscal a citação ou até transcrição de outros julgados, pois o que efetivamente motivou a autuação foi a acusação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa com base de cálculo supostamente superior à prevista na lei complementar.”*

O impugnante, albergado no que dita o §4º do art. 150 da CTN, relativas às exigências tributárias concernentes ao exercício de 2004, entende que estariam atingidos pela decadência. Essa questão é deveras remansosa nesse Contencioso Administrativo, alvo de inúmeros acórdãos, em que de forma reiterada é majoritariamente decidida sob o mesmo enfoque interpretativo. O Código Tributário Nacional permitiu que, através de lei, o ente federativo respectivo possa estipular uma outra contagem de prazo para aplicação dos efeitos decadenciais, conforme alinhado no §4º do art. 150. A Bahia assim procedeu ao editar o seu Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81.

A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo assim, não há como acolher as arguições de decadência do autuado.

Quanto as razões de mérito, mantenho o entendimento do já aludido voto constante do Acórdão JJF Nº 401-02/09, conforme segue:

“Por outro lado, observo que na descrição dos fatos, do Auto de Infração, entre os diversos fundamentos explicitados, consta que foi identificado que nas operações de transferências, foram computados outros elementos, além dos previstos no art. 13, §4º, II da Lei nº 7.014/96. Também, foram identificados o sujeito passivo, a base de cálculo, bem como foram indicados os dispositivos regulamentares infringidos e tipificada a multa aplicada na forma prevista da lei. Dessa forma, o Auto de Infração preenche os requisitos estabelecidos nos artigos 38 e 39 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99) e não contém vício formal que conduza à sua nulidade nos termos do art. 18 do mencionado diploma legal.

Quanto à alegação de que a proporção da multa aplicada evidencia caráter confiscatório, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração tem previsão na Lei nº 7.014/96, em seu artigo 42. Saliento, ainda, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência tal, exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, ao teor do art. 159, RPAF-BA.

Indefiro o pedido de diligência para verificação da documentação fiscal referente às operações realizadas, para a elucidação da matéria suscitada posto que não vislumbro, tal necessidade, tendo em vista que a solução da matéria em questão independe dessa providência, os elementos contidos nos autos são suficientes para a formação da minha convicção. (Art. 147, RPAF BA).”

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Se questiona no presente Auto de Infração a utilização da ba interestaduais de produtos industrializados em outra unidade da Fede

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

Explica o sujeito passivo o custo de suas mercadorias sendo, primeiramente, transferidas da unidade fabril para um centro de distribuição, que procedem as remessas para os estabelecimentos regionais. Diz ser incontestável que transferências realizadas pelos estabelecimentos fabricantes para os centros de distribuição deve obedecer aos dispositivos da Lei Complementar 87/96. Mas, diz também que os Estados de São Paulo e de Minas Gerais utilizando sua competência tributária, determinaram que a base de cálculo do imposto, nas operações de transferência entre estabelecimento do mesmo titular, realizadas em seus territórios, pode ser qualquer valor, desde que não inferior ao custo. Estando, pois, sua operação fábrica/centro distribuidor, em perfeita consonância com a legislação paulista e mineira.

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

Efetou então transferências de produtos de estabelecimentos localizados nos Estado de S. Paulo e Minas Gerais para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria. A fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo deve se restringir ao custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96).

Aqui reside o ponto nevrálgico da lide e que passo a analisar detalhadamente.

Devo chamar a atenção para o fato que na defesa apresentada o contribuinte não questionou os valores e quantidades levantados pela fiscalização que culminou nos valores exigidos no Auto de Infração. A discussão trata tão somente da base de cálculo a ser corretamente utilizada nas transferências das mercadorias relacionadas nos demonstrativos de fls.13 a 51. A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias aplicam-se as regras da Lei Complementar 87/96 que, em comando da própria Constituição Federal diz caber à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais definindo os fatos geradores e contribuintes (art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, III, “a”).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

...

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Assim sendo, ao contrário do que concluiu antes o contribuinte, a base de cálculo do ICMS devem ser buscadas a partir do texto con-

Lei Complementar, que traçará linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência a unidade e coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96 (texto reproduzido no Estado da Bahia no art. 17, § 8º, II, da Lei nº 7.014/96).

Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao

mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Ocorre que, nos autos, não se discute a tributação das operações de transferências realizadas pelos estabelecimentos fabricantes para os Centros de Distribuição, a autonomia dos estabelecimentos da sociedade, nem tampouco a competência tributária do Estado de São Paulo e de Minas Gerais de legislar sobre as operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, realizadas em ambos territórios (paulista e mineiro). No entanto, em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular, existem regras específicas determinadas na Lei Complementar 87/96. Sendo a definição da base de cálculo matéria reservada à Lei Complementar, não pode ser modificada por lei estadual, seja de São Paulo, de Minas Gerais seja da Bahia. Permitido fosse a cada Estado interpretar a LC 87/96, de acordo com os seus interesses, importaria em grande insegurança jurídica e com prejuízos ao pacto federativo.

Isto posto, a matéria em questão, operação de transferência de mercadorias produzidas em um Estado e remetido para estabelecimento localizado em outro Estado, ainda que pertencendo ao mesmo titular, deve ser tratada necessariamente da forma prevista na Lei Complementar.

Logo, ao constituir base de cálculo de forma não prevista na mencionada LC respaldada, como é sabido, na Constituição Federal, o autuado assume o risco e a responsabilidade pela exigência do crédito tributário, além de suportar o conseqüente ônus financeiro. Ainda que tenha agido em cumprimento às orientações dadas pelas próprias administrações dos Estados de São Paulo e de Minas Gerais a obrigação tributária existente com o Estado da Bahia deve ser preservada.

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

No presente caso, examinando os elementos trazidos aos autos, como bem esclarecem os autuantes, verifico que foram consideradas as operações de transferências oriundas diretamente das fábricas da Nestlé, nos Estados de São Paulo e de Minas Gerais para a filial atacadista localizada neste Estado, consoante demonstrativos produzidos pelos autuantes às fls. 13 a 51, fundamentados na planilha de custo de produção fornecida pelo contribuinte às fls. 68 e 69, 71 e 72 e 74 a 81, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, matéria secundária, mão-de-obra e acondicionamento, segundo disposto no inciso II da norma supra citada.

Os autuantes demonstram que não houve a intermediação de um CD – Centro de Distribuição, para tanto, juntaram aos autos relação dos CNPJ (fl.51) das fábricas, constantes também, dos seus demonstrativos, que fizeram a transferência diretamente para a filia

Fizeram constar dos autos notas fiscais oriundas de fabricantes da Nestlé com destino à filial baiana (fls. 59/66) e ao final, apresentam “memória de cálculo” (fls. 142) para demonstrarem a forma como foram produzidas as planilhas às fls. 13 a 49.

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

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

A partir de então, fácil é o entendimento: desconsiderada a circulação na transferência interestadual de mercadorias de um estabelecimento para o outro do mesmo titular, não haveria tributação e, nesse caso, o Estado de origem nada poderia arrecadar. Em sentido contrário tributando em excesso, fora do contexto alinhavado pela LC 87/97, o Estado de destino seria prejudicado, porque teria que suportar um crédito fiscal maior. É o que acontece no caso concreto e que se combate com a lavratura do presente Auto de Infração.

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

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

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

Verifico assim que os autuantes expurgaram da base de cálculo das operações de transferências interestaduais gastos com manutenção, reparos, despesas de escritório, material de limpeza, seguro, taxas, amortização, depreciação de máquinas e equipamentos, etc., porque não se confundem com matéria-prima, nem material secundário, nem mão-de-obra ou acondicionamento.

Observo que o sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos que fundamentaram a autuação.

Conforme já mencionado, o contribuinte não questionou os valores apontados como devidos que foram apurados pela fiscalização, tendo questionado apenas a regra

de cálculo da presente lide, e que, no seu entender, é o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, posição que não me filio, conforme exposição desse voto.

Com relação aos itens que foram expurgados, compatibiliza o entendimento de que nas operações de transferências interestaduais de mercadorias provenientes de estabelecimento industrial para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo deve se restringir ao somatório dos custos definidos no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, ou seja, matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não admitindo nenhum outro tipo de custo. Enfatizo que este posicionamento (interpretação literal do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que conforme anteriormente apreciado, foi manifestado pelo STJ (RE 707.635-RS). Constatado que a restrição imposta pela LC 87/96, referente a matérias-primas, materiais secundários e de embalagem (acondicionamento), estende-se a outros dispositivos e diplomas legais (art. 2º da Portaria 607/2006 da SUFRAMA; art. 3º do Dec. 6008/2006, bem como já foi manifestado em decisões de segunda instância deste Conselho), a exemplo dos Acórdãos CJF 0266-11/09; CJF 0250-11/09 e CJF 168-12/09.

Ressalte-se que as mencionadas decisões proferidas nos Processos Administrativos nº026891.0001/08-1 e nº026891.0026/08-4 em que a Nestlé é parte, prolatadas nos Acórdãos CJF nº 0126-11/09 e nº 0129-11/09, dizem respeito a operações de transferências de mercadorias remetidas por Centro de Distribuição, sendo que nessa situação especificada, entendeu a Câmara de Julgamento Fiscal, que 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.

No presente caso, conforme esclarecido anteriormente, foram consideradas exclusivamente as operações de transferências oriundas diretamente da fábrica da Nestlé para a filial atacadista localizada neste Estado.

Pelo exposto, restou comprovado que na hipótese o contribuinte ser fabricante das mercadorias, a base de cálculo do ICMS na transferência interestadual será o custo da mercadoria produzida (art. 13, § 4º, II da LC 87/96) e não o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I da LC 87/96). Frise-se ainda que naquele custo, somente a soma da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, nos termos exatos do inciso II mencionado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Assim como no acórdão utilizado como paradigma, para o presente caso, acima alinhado, ficou, configurado que as saídas interestaduais das mercadorias ocorreram, efetivamente, do estabelecimento fabricante, com destino a estabelecimento localizado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, conforme se pode verificar através das próprias notas fiscais, às fls. 57 a 133, que indicam a natureza da operação “TRANSFERENCIA DE PRO. ESTABELECIMENTO”. Ora, fica evidente que está havendo uma simples transferência do estabelecimento industrial, ratificada com os carimbos indicando a condição de Fabrica, no verso de muitas notas. Assentado esse entendimento, a fixação da base de cálculo do ICMS, nas aludidas transferências interestaduais, não poderia ser outra a não ser a prevista pelo art. 13, § 4º, II da LC 87/96, o custo da mercadoria produzida pelo autuado ou seja o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, cabendo acerto aos atuantes em relação a presente exigência tributária.

A Lei Complementar 87/96 fixou os elementos de custo de produção que deverão compor a base de cálculo, mas, apesar de não oferecer o conceito de cada um, não é cabível a cada Estado ou contribuinte alargarem esse entendimento ferindo frontalmente o disposto no aludido dispositivo legal. Os atuantes, acertadamente, recorreram a contabilidade e conceitos de direito privado, para apuração do efetivo custo de produção, sem, contudo, ir além do que a lei fixou.

Considero que a flexibilização desse entendimento, com o alargamento da interpretação da Lei Complementar 87/96, faz nascer generalizada insegurança jurídica, conflitos entre as autônomas unidades federativas envolvidas e

unidades que se caracterizam como consumidoras, na medida em que terão que arcar com créditos superestimados, relativos a débitos que originaram receitas para os Estados produtores, exatamente o que a Lei Complementar 87/96 procurou evitar em seu papel de dar um tratamento mais uniforme a esse imposto em todo o território nacional, evitando os indesejáveis conflitos tributário entre tais entes federativos.

Destaco, além do que já foi alinhado no voto utilizado como paradigma, que a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/09-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$324.564,26**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de maio de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA – RELATOR

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – JULGADOR