

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0028/09-5
RECORRENTE - SADIA S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0267-05/10
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12/06/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0142-12/13

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. Infração insubsistente. Afastadas as preliminares de nulidade e de decadência. Não acolhida a proposição de diligência. Decisão não unânime. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/11/2009 para cobrar ICMS e multa de 60% sobre o valor histórico de R\$3.479.875,29, em decorrência do cometimento da seguinte infração:

Infração 01 - Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS, no exercício de 2005, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federativa de origem, superior a estabelecida lei complementar, convênios ou protocolos.”

O contribuinte apresentou Defesa às fls. 128 a 162, pedindo pelo reconhecimento da decadência de parte da infração, como também a improcedência da infração. Por seu turno, os Fiscais Autuantes, apresentaram Informação Fiscal às fls. 172 a 184, rebatendo alegações defensivas e pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento perante 5ª JJF, que decidiu, por unanimidade, afastar, preliminarmente, a tese da decadência, a tese de nulidade de capitulação da infração e da argumentação quanto a desproporcionalidade da multa imposta. No mérito, a e. JJF votou pela procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

“VOTO

(...)

Da análise da impugnação interposta, preliminarmente incumbe a apreciação do pedido de decretação de decadência, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a março de 2005.

A questão apresentada pelo contribuinte se reveste de controvérsia jurídica na doutrina e na jurisprudência brasileiras. Isto porque o CTN tem dois dispositivos que tratam da decadência, contidos no art. 150, § 4º e no art. 173.

Ressalto que, em relação a esta matéria o CONSEF vem decidindo, de forma reiterada, pela aplicação das disposições contidas no Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81 – art. 107-A, inc. I). Nessa linha de entendimento, foi exarado o Acórdão nº 0009-12/08, originário da 2ª Câmara de Julgamento, lavrado nos seguintes termos:

“Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto 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, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

Diante disso, opto em seguir a diretiva contida no julgado acima transcrito, que representa a jurisprudência assente neste CONSEF, e sem me alongar nas disputas doutrinárias e jurisprudenciais que cercam o tema, afasto a preliminar de decadência suscitada pela defesa, quanto aos fatos geradores que se verificaram no exercício de 2005, nos meses compreendidos entre janeiro a março, posto que os fatos geradores relativos ao exercício de 2005, têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2010. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/11/2009, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para lançamento do tributo.

Da mesma forma não pode ser acatada a nulidade pretendida, sob argumento de erro na capitulação do Auto de Infração, ou de ausência de materialidade, entendida como evento ocorrido fora do espaço territorial (âmbito de validade), tendo em vista que a ação fiscal empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, estão amparadas pela Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i” e 146, III, “a”), que estabeleceu competências aos Estados para instituir o ICMS e o disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determina que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente foram aplicadas as regras previstas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/96LC 87/96, em consonância com a Lei Estadual (7.014/96), cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

Com relação ao argumento da aplicação de multa desproporcional, e com caráter confiscatório, este não pode ser acatado, haja vista que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, art. 42. Outrossim, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade de legislação tributária estadual, (art. 167, I, RPAF/BA), ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, a teor do art. 159 do RPAF/99. Saliento que a multa poderá ser reduzida em até 100%, caso atendidas as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei nº 7.014/96.

Superadas as arguições de nulidade, passo a adentrar no mérito da autuação, posto que o Auto de Infração em lide foi lavrado para exigir o crédito fiscal, oriundo de operações de transferência de mercadorias de estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação, para o estabelecimento do impugnante, localizado no Estado da Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior à prevista no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96.

A Constituição Federal de 1988, determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para o ICMS, o que denota a preocupação do legislador de que determinadas matérias fossem tratadas por lei específica, haja vista que se por leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, poder-se-ia criar conflitos entre estes entes com insegurança jurídica para os contribuintes. Dentre essas matérias, elencadas expressamente no art. 155, § 2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS.

Em estrito cumprimento 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.

Logo, por força de mandamento constitucional, contrariar a base de cálculo prevista na Lei Complementar, seria afrontar a própria Constituição.

Discorridas estas questões que se constituem no cerne da autuação, verifico que no presente lançamento, os autuantes tomaram por base os elementos que formam o custo de produção, considerados para se encontrar o valor da entrada mais recente, sendo expurgados apenas os elementos que foram inseridos na base de cálculo, constantes nas notas fiscais de transferência, que não dizem respeito ao custo total de produção, a exemplo do frete CIF, conforme os mesmos descreveram no corpo do Auto de Infração: “Assim sendo, na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, que, neste caso, é igual ao custo da mercadoria produzida OBJETO DE TRANSFERÊNCIA DA FÁBRICA PARA O ESTABELECIMENTO COMERCIAL (FILIAL). Isso posto, os gastos com as despesas administrativas dos Centros de Distribuição (CDs), frete (CIF) etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.”

Trata-se de transferências de mercadorias do Centro de Distribuição para estabelecimento situado no Estado da Bahia, quando deve então, na base de cálculo do imposto ser aplicado o estatuído na Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, I, ou seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Os autuantes obedeceram ao comando legal, expurgando da base de cálculo os valores relativos à Frete CIF, pela impossibilidade de a empresa considerar uma despesa operacional (frete-CIF), incorrida e materializada após o produto já estar pronto e acabado, com um elemento de custo de produção, ou do “valor mais recente da entrada da mercadoria”, conforme demonstrativo de “ESTORNO DE CRÉDITO – CUSTO DE TRANSFERÊNCIA”, em meio físico (fls. 11 a 25 c/c fls. 53/54 e memória de cálculo fl. 100, e em meio eletrônico, (fls. 09 c/c fls. 56/57.)

Cabe lembrar que o frete CIF (Cost Insurance Freight), ocorre quando o fornecedor se responsabiliza pelo frete e o inclui no preço da mercadoria, em contraponto ao frete FOB (Free on Board), que é o frete por conta do destinatário e, portanto, não é embutido no orçamento do fornecedor.

Ressalto que o levantamento fiscal baseou-se em dados contidos em documentos fornecidos pelo estabelecimento da empresa, e na defesa não foram indicados erros ou inconsistências nos cálculos, tendo a defesa centrado seus argumentos de forma genérica, alegando que foram incluídos valores indevidos. Ficou constatado nesta auditoria que as operações de entradas de mercadorias industrializadas em transferência interestadual, foram inseridas as parcelas do frete CIF, quando da composição da base de cálculo do ICMS, pois consignado nas notas fiscais das empresas remetentes a expressão “frete pago pelo emitente” (código1), valor do frete incluso no preço da mercadoria.

O frete CIF não se vincula, nem direta nem indiretamente, com o custo de produção, nem tampouco com o valor da entrada mais recente da mercadoria. Assume a classificação contábil de despesa operacional e nunca como custo de produção, tampouco pode ser adicionado ao valor da entrada mais recente e, por essa razão, essa parcela não deve ser considerada na formação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

Neste sentido cabe mencionar e transcrever parcialmente a Decisão emanada pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdão nº 0144-11/09, da lavra da ilustre Conselheira/Relatora Sandra Urânia Silva Andrade, no qual modificou Decisão 1ª instância, no sentido de que, em caso semelhante, deveria ser aplicada a regra do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96; e não a regra observada pelos autuantes, contida no inciso II daquele dispositivo legal, como segue:

“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 estabelecimento 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 ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos 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 descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador 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, ferindo 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 estabelecimentos 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).”

E continua a ilustre Relatora:

“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.”

Após a transcrição da Decisão acima, resta destacar que, conforme o entendimento já manifestado por esta 5ª Jf, em outros julgados sobre a mesma matéria, 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 subseqüentes.

Diante do que foi exposto, entendo que os autuantes estão corretos ao exigir o ICMS no presente Auto de Infração, posto que o estabelecimento centro de distribuição, situado em outra unidade da Federação, transferiu mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, com a inclusão de valores não previstos na LC 87/96, art. 13, § 4º, I. Em consequência, este procedimento resultou numa base de cálculo maior do que a estabelecida 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 de acordo com o disposto no art. 93, §5º, II c/c art. 97, VIII do RICMS/BA.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida pela Primeira Instância, o Contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 204 a 227) repetindo as mesmas argumentações já apresentadas na Defesa, motivo pelo qual, reproduzo parte do relatório do acórdão de 1º grau:

Alegou que as razões despendidas pela autoridade fiscal não podem prosperar, pois segundo os mesmos fiscais, na base de cálculo deveria ser considerado o valor da entrada mais recente da mercadoria que seria igual ao custo da mercadoria produzida, objeto da transferência da fábrica para o estabelecimento filial. Os gastos com despesas administrativas, frete e entre os outros custos, também deveriam ser expurgados na determinação da base de cálculo, o que implica posterior estorno do crédito.

Em preliminar, suscita decadência, como nulidade parcial dos débitos apurados no procedimento adotado pela fiscalização. Em seguida informou o período que abrange o Auto de Infração (2005) e que foi cientificado da lavratura em 12/03/2010.

Disse que o lançamento do ICMS é um tributo sujeito a homologação, sendo que a legislação atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de antecipação dos pagamentos antes do prévio exame da autoridade administrativa tributária, sob o comando do art. 150, § 4º, do CTN.

*Para que seja acolhida a decadência, diz que a SEFAZ só tem o direito de constituir o crédito no prazo de 05 (cinco) anos ou **“60 (sessenta) meses a contar da ocorrência do fato gerador do tributo”**, o que expira após esse tempo. Também se sabe que a ocorrência do fato gerador é mensal segundo o dispositivo citado, assim, os créditos tributários do período de 01/01 a 12/03 de 2005, já estão alcançados pela decadência, na medida que não houve a formalidade regular do procedimento do suposto crédito tributário em tempo oportuno.*

Ressaltou que, no caso em tela, não se está diante do não pagamento, mas sim pagamento a menos de ICMS, por causa do aproveitamento indevido e que o impugnante efetuou o lançamento do imposto que considerava devido, dentro do prazo legal, sendo que esse recolhimento já era fato conhecido do FISCO. Citou a jurisprudência do TJ/BA, que trilha o entendimento do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, e entende indevida a exigência entre os meses de jan/05 a mar/05 (01/01 a 12/03).

Suscita novamente a preliminar de nulidade do Auto de Infração quanto ao erro na capitulação – ausência de discriminação dos custos que devem ser expurgados na base de cálculo – o qual os fiscais autuantes disseram que o autuado teria violado o comando do dispositivo instituído no art. 56, V, “a” e, mas que essa regra só tem aplicação nas operações iniciadas no território baiano, o que não alcança as operações iniciadas fora da Bahia.

Quanto à apuração da base de cálculo utilizadas nas operações de transferências interestaduais, assevera que não afrontou ou infringiu o dispositivo citado, pois alegou que foi um problema de interpretação das normas jurídicas, por parte da fiscalização acerca da Lei Complementar nº 87/96, sendo assim o lançamento é totalmente improcedente, já que o argumento de que houve erro nas operações interestaduais praticadas “não conseguiram capitular o ocorrido na legislação estadual” e que aplicaram por analogia dispositivos legais, o que é expressamente vedado pelo art. 108, § 1º do CTN.

Informou que essas operações de transferências, questionadas pela autoridade fiscal, foram iniciadas em outros Estados da Federação, sendo que o ICMS foi destacado e recolhido pelo Estado do estabelecimento remetente e mencionado o valor creditado na escrituração fiscal, nos estabelecimentos destinatários (unidade Federativa da Bahia), assim, se verifica que a norma é para as operações de saída e não para a de entradas de mercadorias. Ressaltou que o transcrito e tido como infringido, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, prevê que a “base do cálculo do ICMS é o valor da entrada mais recente da mercadoria” que estabelece na saída da mercadoria para outra unidade da Federação.

Assim, a divergência entre a situação fática e a lei estadual baiana é a saída de mercadorias com o valor da entrada mais recente, relacionado com a entrada das mercadorias, sendo entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 4º, incisos I e II).

Citou o art. 142, do CTN, bem como lições de Celso Ribeiro Bastos, em que alerta que o ato administrativo reveste-se, de formalidades específicas, que devem ser atendidas sob pena de nulidade. Contém natureza declaratória como entendem em seu fundamentos Paulo de Barros Carvalho, Luciano Amaro, Estevão Horvath e Alberto Xavier, o que requer prova segura da ocorrência dos fatos vinculadas no art. 142 do CTN e que a fiscalização tem que se revestir de elementos de liquidez e certeza para a constituição do crédito. Assim, em caso de dúvida sobre a exatidão do fato gerador em que se baseou o lançamento, a exigência não prospera, por força do art. 112 do CTN. Aduz que houve infringência do art. 142 do CTN, aos princípios de reserva legal e da segurança jurídica previstos pelos arts. 5º, II e 150, I, da CF.

Observou que o Auto de Infração está amparado em dispositivos de ICMS/BA equivocados, pois macula de vício insanável e leva à nulidade da autuação, porque é mencionada a violação do art. 56, V, “a” ao invés do art. 56, V, “b” do RICMS/BA, ou seja, a alínea: “a” (mercadorias adquiridas de terceiros) e a “b” (produção adquirida diretamente da indústria ou por centro de distribuição).

Rebate que não cabe ao impugnante dizer quais custos devem ser integrados na base de cálculo, no caso de transferências, pois tem que estar expressamente consignado no bojo do lançamento, o que não ocorreu, sendo a autuação nula por prejudicar a defesa na elaboração de sua contestação. Quanto ao direito da formação do preço da transferência percebe que, na análise do diploma legal tida como infringida (LC 87/96 e Lei nº 7.014/96), ambas determinam que a composição da base de cálculo do ICMS, para fins de transferência de mercadorias, será a soma do custo da matéria-prima, computando os custos para obtenção das mercadorias, o que justifica os preços de transferências entre unidades situadas em Estados diversos, pois se observa que o procedimento do autuado está devidamente fixado nos parâmetros das leis complementar e estadual baiana.

Alega que a acusação de ter transferido mercadorias de suas unidades de outros Estados de Federação para unidade industrial (Estado Bahia), por valores de transferência superiores ao valor de entrada mais recente da mercadoria, o que neste, caso, seria igual ao custo de produção, o que estaria em desacordo com os arts. 56, V, “a”, do RICMS/BA, 17, § 7º, I da Lei nº 7.014/96 e 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Verificou a fragilidade do lançamento fiscal, pois a melhor interpretação da norma estadual é que se deve somar o “custo da matéria-prima”, computando os custos para sua obtenção, o que justifica os preços nas operações de transferências entre unidades diversas, inclusive os produtos perecíveis, pois todos os produtos fabricados e comercializados, têm um rígido controle, por parte das autoridades sanitárias de saúde, tanto antes, durante ou após o processo produtivo de industrialização, inclusive no transporte e no armazenamento em locais apropriados, o que envolve um sistema totalmente diferenciado dos demais processos produtivos, e é por isso que o sistema gerencial de custo difere dos demais.

Ressaltou, que não se apropriou de ICMS a mais do que o permitido pela legislação, e que o agente fiscal desconsiderou o caso da mercadoria produzida, em relação aos gastos com frete, depreciação, manutenção e outros gastos fixos que fazem parte do custo da matéria-prima.

Citou as fases do processo produtivo: na produção de rações, na criação e engorda, no abate e refrigeração dos animais e na industrialização de carnes. Após esse sistema produtivo os produtos industrializados são encaminhados para unidades fabris, para serem comercializados, ou para outras unidades e filiais da empresa autuado, que são caracterizadas como centro de distribuição, e passa a ser então comercializados. Todas estas fases são distintas e, ao final de cada uma, são produzidos produtos acabados.

Assim, a composição da base de cálculo do ICMS se baseará nas transferências a outros estados, na composição do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento dos produtos, pois com isso se verá que o processo produtivo do impugnante é complexo, por ser de produtos perecíveis, que requer certos cuidados que levará consigo custos de sua produção, “inclusive os gastos com frete, depreciação, manutenção, e outros gastos fixos”. Com isso não há de se falar de excesso no valor da base de cálculo das transferências das unidades situadas em outros Estados Federativos, visto que os valores citados são somados ao custo da matéria-prima, do qual fazem parte.

Quanto ao conceito de custo da produção, sustenta que não é próprio do ICMS, e sim, do Imposto de Renda, que descreve cada um dos componentes que formam o referido custo, pois de acordo com o imposto de renda (Regulamento do Imposto de Renda – RIR, Dec. Nº 3000/99), os custos da produção na aquisição de matérias-primas são: “material secundário, mão-de-obra, embalagem, frete, manutenção, depreciação e outros custos”.

Traz a interpretação técnica do RIR/08, feita pelo FIECAFI (Centro de Pesquisa e Estudos nas Áreas Contábeis e Financeira da Universidade de São Paulo), com intuito de sustentar a sua impugnação, quanto aos gastos para obtenção da matéria-prima e que se constata nas citações do Manual de Normas e Práticas Contábeis no Brasil (elaborado pelo Artur Andersen consultor independente e pela FIECAFI – 2ª Ed., Editora Atlas – SP – 1994).

Cita, também, quanto ao custo de produção, Norma de Procedimento Contábil (NPC) nº 02 do IBRACON, o que enquadra: “os incorridos e necessários na produção de determinado bem até a etapa em que ele estiver em condições de ser comercializado; em relação aos bens de estoque produzidos pela própria empresa, considera-se “custo de produção” a soma dos gastos com matéria-prima, mão-de-obra direta e quaisquer outros gastos fabris (como mão-de-obra indireta, energia, depreciação, etc), excluídos apenas e tão-somente aqueles cuja ocorrência é imprevisível”.

Diz que é proibido a distorção dos conceitos de direito privado, (art. 110 do CTN), pelos entes tributantes, e que o custo de produção é um desses conceitos que o autuado tem direito. Também faz a sua argumentação com base art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, em que esse procedimento não pode ser taxativo, pois, assim, estariam diante da contradição de duas regras jurídicas. Por isso, a partir desses conceitos, contidos nestas regras citadas anteriormente, conclui-se que o custo de produção dado na lei nacional do ICMS não é taxativo, mas sim exemplificativo. Baseado nessas conclusões, cita Decisão Normativa CAT nº 05/05 de São Paulo, como também nesse sentido cita o art. 43 do RICMS/MG. Por sua vez o Órgão consultivo de Minas Gerais, em resposta a consulta pelo contribuinte se manifesta através da Consulta nº 028/2007, corroborando o entendimento do Estado de São Paulo.

Desta forma, de acordo com o parágrafo acima o preço de transferência, como também, os seus custos e gastos são, de fato, componentes do valor da mercadoria que se transferiu. Citou tabela detalhada da composição de todos os custos de produção de margarina, fabricada pelo impugnante.

Alegou que os arts. 146, III, “a” e 155, XII, da CF/88, “não autorizam os Estados a legislar sobre normas contábeis, por ser essa uma matéria de competência exclusiva da União Federal”, razão esta que, no caso em análise, devem ser seguidas e obedecidas as normas do RIR, citada na defesa. Diante disto, o fisco estadual não tem permissão constitucional para tratar das normas contábeis.

Quanto ao ICMS indevido nas operações que foram objeto da autuação fiscal, não merece prosperar, sob pena de afrontar a sujeição passiva do ICMS, pois só é devido para o Estado na saída da mercadoria, e não diz respeito ao Estado da Bahia.

Suscita o caráter abusivo e a natureza confiscatória da multa aplicada – princípio da boa-fé, diz que a fiscalização emitiu uma multa abusiva de 60%, de acordo com o art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 e pede para considerar o art. 3º do CTN, “que estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito”, com isso não se pode punir e nem pode ser utilizada como instrumento de arrecadação, e que estas multas são tão elevadas a ponto de implicar em verdadeiro confisco. Cita a apreciação do STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade da Lei nº 8.846/94, para dar sentido à sua tese defensiva.

Diz que não há, sequer, fato ilícito para se cobrar uma multa tão abusiva, portanto, deve ser cancelada ou no mínimo reduzida a patamares razoáveis sem revestir o caráter confiscatório. Lembrou o art. 163 do Decreto nº 7.629/99, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e pede que seja intimada, com antecedência, para realizar sustentação oral, como também, requer a realização de diligência, para que o fisco identifique os custos de produção.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para análise.

Em Parecer de fls. 238, verso, a i. procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa, opinou pelo sobrestamento dos autos até a manifestação do Ilustre Procurador Chefe da PROFIS no incidente de uniformização de orientação jurídica nº PGE 2010391236-0.

Em 03.11.11, o i. Procurador Geral do Estado, o Senhor Rui Moraes Cruz, em sucinta resposta à solicitação anteriormente elaborada (fl. 659), manifesta-se no Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica de título “*PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO*” afirmando que não foi acolhida a proposta de revisão do entendimento suscitado no Parecer PA-CMG-92-2009, devendo os processos sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.

Ademais, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolheu a sugestão da Procuradora Chefe em exercício, para que tal Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica retornasse “*à PROFIS para que seja elaborada uma minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, §5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”.

Após a reposta do Procurador Chefe, foi emitido novo Parecer da PGE/PROFIS (fls. 242 a 244), da lavra da citada Procuradora, fazendo uma breve explanação dos fatos, do Recurso e do cerne da questão. Alega que a ressalva prevista no início do §4º do art. 150 do CTN embasa a validade do art. 107 do COTEB, ou seja, a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal do CTN, pode prorrogar o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte. Portanto, como o prazo decadencial em relação aos fatos geradores de 2005 teve início em primeiro de janeiro de 2006, a autuação do caso em exame (lavrada em 30.11.2009) ocorreu dentro do prazo legal.

Por fim, quanto ao cerne da infração, a conceituação do custo de produção, entende a Procuradora que a matéria é exclusiva da Lei Complementar, “*por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais de ICMS*”. Assevera que é notório que a referida norma, pretende minimizar os efeitos da guerra fiscal, estabelecendo de forma objetiva as regras para composição do custo de transferência entre estabelecimentos de mesmo grupo.

Conclui que a regra matriz prevista no art. 13, § 4º da LC 87/96 não permite alargamentos como pretende o Recorrente.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Em sessão de julgamento do dia 15.05.2013, o n. procurador José Augusto Martins Junior, após deliberação em mesa, propôs a realização de uma diligência para que os autos retornassem aos Autuantes para que fosse elaborado um novo demonstrativo de débito conforme preceitua o art.

13, § 4º, I da LC 87/96, ou seja, demonstrativo que tivesse como base a última entrada no estabelecimento atacadista que enviou as mercadorias para o Contribuinte localizado no Estado da Bahia.

Após deliberação dos Conselheiros, a suscitada diligência foi indeferida por Decisão não unânime, por entenderem que a mesma não alteraria o julgamento de mérito do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário que tem por objeto o pedido de reconhecimento da decadência dos fatos geradores ocorridos antes de 13/03/2005 e a improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

Ab initio, passo a analisar a questão preliminar sobre a decadência do direito de constituição do crédito tributário em relação ao presente PAF.

O Recorrente sustentou em defesa que, no caso em tela, houve a decadência do direito do fisco de constituição do crédito tributário conforme o art. 150, §4º do CTN, pois, segundo relata, os fatos geradores ocorreram entre janeiro e dezembro de 2005, a autuação fora lançada em 30/11/2009, mas que a sua intimação só ocorreu em 12/03/2010, ou seja, cinco anos após parte dos fatos geradores.

É de corriqueira sabença que o instituto da decadência é regrado especialmente em dois artigos do Código Tributário Nacional, a saber: o art. 150, §4º, para casos de lançamento por homologação; e o art. 173, I, para situações cobradas por lançamentos de ofício. Devido a sua importância, transcrevemos os citados mandamentos:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”

Noto que tanto pela regra do art. 150, §4º ou 173, I do CTN o ora vergastado lançamento não foi alcançado pela decadência.

Conforme apontou os n. Julgadores de primeiro grau, a jurisprudência dominante deste CONSEF entende que deve ser aplicada a regra do art. 173, I do Código Tributário, ou seja, o prazo inicial seria o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e o prazo final do direito do Fisco em lançar o presente lançamento de ofício seria somente no dia 31/12/2010.

Entretanto, para mim não resta dúvida que o presente lançamento é um lançamento por homologação e, portanto, deve ser regrado pelo art. 150, §4º do CTN. Isso significa que deve ser considerado como prazo inicial a data do fato gerador do imposto e o prazo final se dá somente 5 anos após a ocorrência tributária. Assim, neste caso, pela inteligência da mencionada regra, o prazo decadência se estenderia até o dia 31.01.2010.

Portanto, como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30.11.2009, entendo que fora observado o prazo decadência previsto na no CTN, tanto pela regra do art. 173, quanto pela norma do art. 150, não devendo se falar em hipótese nenhuma decadência do direito do Fisco em realizar o presente lançamento de ofício.

Para finalizar o julgamento dessa questão inicial, também devemos esclarece qual é o '*dies ad quem*' do direito do Fisco em lançar tributo, se o dia de sua lavratura ou o dia da intimação do contribuinte.

Entendo que tal direito do Estado se perfectibiliza quando houver o lançamento conforme prescreve a legislação tributária vigente à época dos fatos para que tal ato administrativo exista no mundo jurídico e emane efeitos válidos, dentre os quais, exatamente um deles é o de afastar a perda do direito em cobrar o imposto devido por decurso do prazo legal.

Por esse motivo, creio que não pode ser acolhida a argumentação do contribuinte de que o termo final da decadência se dá com a ciência do Auto de Infração por parte do Sujeito Passivo. Em que pese a respeitável tese esposada nos autos, entendo que o lançamento de ofício não precisa, para se afastar a ocorrência da decadência, que haja a ciência do sujeito passivo, mas sim, como dito, a completa observância aos requisitos legais para que passe a existir no mundo fenomênico o ato administrativo de índole tributária.

Dentro de nossa legislação, o Auto de Infração afasta a decadência quando o sujeito competente para se lançar tal ato administrativo o fizer observando todos os requisitos legais necessários, tais quais a indicação da infração cometida, o sujeito passivo, a base de cálculo, o tempo da infração, a alíquota, a base de cálculo, os demonstrativos de débito e todas as provas que se fizerem necessárias para se comprovar o alegado. Todavia, não vejo que a lei estabeleça a ciência do Contribuinte com elemento essencial para que seja observado o direito do Fisco em lançar qualquer tributo. Percebo que a ciência do Auto de Infração serve como principal esteio à concretude dos direitos do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, além de servir como marco final para alterações nas imputações de forma unilateral. Sem a devida intimação, o procedimento administrativo seria viciado, mas não o direito de cobrança que têm naturezas jurídicas totalmente distintas.

Por tudo quanto exposto, afasto a preliminar de decadência.

Antes de adentrar a análise da questão do mérito, devo esclarecer os motivos para o indeferimento da realização de diligência para que fosse elaborado novo demonstrativo, desta vez com base no valor da entrada mais recente e não o custo de produção.

Em primeiro lugar, entendo que tal medida não poderia ser realizada na 2ª instância sem que houvesse desrespeito ao duplo grau de jurisdição e, conseqüentemente, ao princípio da ampla defesa, uma vez que o contribuinte não teria como ver seus argumentos defensivos avaliados pelos julgadores de piso.

Em segundo, vejo que se tal medida fosse tomada, depreendo que na verdade haveria um nova fiscalização dentro do mesmo procedimento fiscal, visto que não há nos autos elementos e informações para fosse realizada a diligência no sentido perquirido. Tal fato levaria inevitavelmente numa busca junto ao Contribuinte de outros dados que já existiam na época do lançamento. Portanto, não se trataria de um mero esclarecimento ou de uma constatação de um fato não observado ou até mesmo uma apuração de que houve um equívoco no lançamento pela não aferição de um documento fiscal, mas sim de uma verdadeira nova fiscalização, com um novo lançamento de ofício, atitude que é vedada pelo nosso ordenamento jurídico.

Passo para análise das questões de mérito.

Novamente peço *venia* para discordar das conclusões alcançadas pelos n. Julgadores de piso quanto ao resultado do julgamento ao entenderem que o Auto de Infração era Procedente. Pela análise das informações prestadas na lavratura do lançamento de ofício, entendo que não houve a correta observância aos preceitos legais previstos para situação vivida nos autos quanto ao método para encontrar a base de cálculo do imposto. Trata-se indubitavelmente de flagrante ataque ao princípio da tipicidade cerrada do direito tributário.

Consoante o art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96, nas saídas entre estabelecimentos localizados em outros Estados do mesmo titular, as mercadorias devem ser tributadas de formas diferentes a depender da natureza jurídica do agente que remete a mercadorias. Caso as mercadorias sejam remetidas por estabelecimento de natureza industrial, cabe a aplicação do inciso II, ou seja, o custo de produção da mercadoria. Mas caso as mesmas sejam transferidas entre Centros de Distribuição (os denominados CD's), deve-se aplicar o quanto previsto no inciso I, ou seja, o valor correspondente a última entrada da mercadoria no estabelecimento remetente.

Devido a sua importância e para melhor compreensão do raciocínio exposto, transcrevo a referida legislação:

"Art. 13

(...)

§ 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;"

Como mencionado, vejo um grande descompasso entre a norma que deveria ser consagrada (o inciso I) e a norma efetivamente aplicada no caso em lide (o inciso II). Pois bem. Os n. Autuantes explicitaram detalhadamente a metodologia utilizada para encontrar a base de cálculo, conforme suas explicações de fl. 05, a seguir transcritas:

"na realização desta auditoria, foi utilizado como parâmetro para definição da base de cálculo o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, que, neste caso, é igual ao custo da mercadoria produzida OBJETO DE TRANSFERÊNCIA DA FÁBRICA PARA ESTABELECIMENTO COMERCIAL (FILIAL)" (grifos no original)

Mais adiante, especificam de maneira lapidar o modo como calcularam o tributo lançado:

"Como mencionado, a autuação foi baseada na planilha de custo de produção de MERCADORIAS FABRICADAS PELA SADIA e apresentada pela própria empresa autuada (CENTRO DE SERVIÇOS COMPARTILHADOS LOCALIZADO EM CURITIBA), que o fez tanto por meio físico, (fls 56/60), quanto em meio eletrônico (fls. 9) onde consta a discriminação dos itens dos CUSTOS DE PRODUÇÃO, por código do produto

(...)

Assim sendo, por força e em consonância com a recente Decisão do CONSEF/BA, transcrita logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura deste Auto de In fração o disposto no art. 13, §4º, I da LC87/96, isto é, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, QUE É O EQUIVALENTE AO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA CONSTANTE DAS PLANILHAS ENTREGUES AO FISCO DESTE ESTADO" (grifos no original).

Assim, não resta dúvida que a base de cálculo que foi invocada na autuação foi a da entrada mais recente das mercadorias, prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, entretanto, o demonstrativo de débito realizado pelos Autuantes foi erigido pelo custo de produção, consoante a norma do art. 13, § 4º, II da LC 87/96, uma vez que, está consignado que a base de cálculo foi encontrada através de expurgos de algumas rubricas de documentos contábeis fornecidos pelo próprio contribuinte, documentos estes que detalham somente o custo de produção das mercadorias.

Não há desconfiança que as transferências ocorreram entre estabelecimentos atacadistas, pois, consoante às cópias dos comprovantes de inscrição cadastral na Receita Federal (fls. 104 a 108), todos os estabelecimentos envolvidos estavam registrados sob o código 46.39-7-01, cuja descrição era: "Comércio atacadista de produtos alimentícios em geral". Portanto, como já dito acima, por se tratar transferência entre estabelecimentos atacadistas, devem ser observadas as normas para apuração da base de cálculo conforme inteligência do inciso I, do parágrafo 4º do art. 13 da LC 87/96, que nada mais é senão a entrada mais recente, e não o custo de produção, como foi apurado pelos Srs. Autuantes no presente caso.

Aliás, é exatamente por esse motivo que discordo do quanto explicitado pelos Julgadores de piso que, mesmo apontando a correta norma a ser aplicada no caso em lide (o inciso I), atestaram que os Autuantes observaram o comando legal ao erigirem o custo de produção com base de cálculo do imposto lançado (o inciso II).

Quadra apontar que para o julgamento do cerne do presente PAF, não importa discutir primeiramente se o frete foi CIF ou FOB, ou se os dados foram levantados através de documentos fornecidos pelo próprio Contribuinte. O que se deve perquirir antes de qualquer outro aspecto é se houve um fato que propiciasse o lançamento do tributo e, caso a primeira condição esteja observada, cabe ao julgador conferir se a metodologia utilizada para se conceber a base de cálculo estava correta, o que, diante dos esclarecimentos já apontados, vejo que não. Além do mais, é precisamente por essa incorreção na metodologia utilizada que entendo que a jurisprudência trazida no bojo do acórdão recorrido não sustenta a tese da procedência do Auto de Infração como fora lançado, mas muito pelo contrário, pois expõe de maneira lapidar a impossibilidade de se sustentar um lançamento baseado em um preceito normativo, mas que usa dispositivo legal diverso para apurar a base de cálculo.

Tenho como certo que as razões do excelente voto paradigma citado pelos julgadores de base vai de encontro aos argumentos e conclusões sustentadas pela 5ª JF, uma vez que, não há a menor sombra de dúvida que o Acórdão nº 0144-11/09, de relatoria da ilustre conselheira Sandra Urânia é no sentido de que será improcedente todo Auto de Infração que aplicar equivocadamente os incisos I e II do art. 13, § 4º, já que se estaria ferindo de morte o princípio da tipicidade cerrada, ao basear o lançamento em uma norma tributária mas, incoerentemente, apurando-se a base de cálculo em outra norma jurídica diversa da prevista pelo legislador no caso em questão.

Por sua inigualável perspicácia e lucidez, reproduzo novamente o r. voto da n. Conselheira no Acórdão nº 0144-11/09:

“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 estabelecimento 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 ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos 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 descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador 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, ferindo 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 estabelecimentos 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).”

(...)

“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.” (Grifos nossos)

Devo apontar que tal juízo já foi trilhado reiteradas vezes em outros julgamentos da mesma natureza neste CONSEF, conforme se vê nos Acórdãos CJP nº 0012-11/10, 0036-11/10, 0072-11/12, 0082-11/12, 0093-11/12, 0145-11/12, 0176-11/12, 0356-11/12 e 0048-13/13, dentre outros. Portanto, temos uma jurisprudência firme no sentido de julgar improcedente os lançamentos sobre utilização indevida de créditos fiscais nas transferências entre estabelecimentos comerciais de mesma titularidade, mas que tiveram a base de cálculo fixada pelo custo de produção.

Assim, pelas razões acima explicitadas, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração ora debatido.

VOTO EM SEPARADO (Proposição de diligência)

Com a devida vênia para divergir do ilustre relator em dois pontos: o primeiro se refere à questão da decadência, que ao contrário do quanto se posiciona o nobre relator - aplicação da regra insculpida pelo art. 150, § 4º do CTN, entendo que no caso presente deve ser empregada a regra do art 173, I do CTN, tal como estabelece a Lei nº 3.956/81-COTEB, em seu artigo 107-A, inciso I.

O segundo ponto que divirjo é quanto ao não encaminhamento do presente PAF em diligência no sentido de que fossem revisados os cálculos concernentes a determinação da base de cálculo do imposto que está sendo aqui exigido. Isto porque, é fato que os próprios autuantes declararam no corpo do Auto de Infração que se tratam de transferências entre estabelecimentos comerciais situados em outros estados para estabelecimento filial comercial situado neste estado e que utilizaram como fundamento para a lavratura do Auto de Infração o disposto no Art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente. Entretanto, assim não procederam. O equívoco, ao meu entender, reside no fato dos autuantes ao invés de utilizarem, realmente, o valor da entrada mais recente no estabelecimento do remetente das mercadorias, consideraram que o valor da entrada mais recente é o equivalente ao custo da mercadoria produzida, situação esta que remete ao estabelecido no inciso II do acima mencionado artigo.

Assim, como já está explícito no Auto de Infração que se trata de transferências entre estabelecimentos comerciais, entendo que o processo deveria ter sido convertido em diligência para que a base de cálculo fosse apurada nos termos previstos pelo Art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, sujeitando-a ao regime da reserva legal (reserva de lei complementar), único veículo competente para estabelecê-la, por força da mandamento constitucional.

Aliás, por oportuno, merece ressalva o fato dos autuantes citarem na descrição dos fatos do Auto de Infração que *"assim sendo, por força e em consonância com a recente Decisão do CONSEF/BA, transcrita logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, isto é, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA*

MERCADORIA, QUE É O EQUIVALENTE AO CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA CONSTANTE DAS PLANILHAS ENTREGUES AO FISCO DESTE ESTADO", vez que não é este o entendimento que está espelhado pela ementa da 1ª Câmara - Sessão 033/2009, data do julgamento 05/06/2009, que assim se expressa, em seu inteiroza:

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. (grifo não original).

Isto posto, como esta proposição de diligência não foi acolhida, no mérito, só me resta acompanhar o voto do ilustre relator, o qual se amolda a farta jurisprudência dominante neste Conselho e já mencionada no voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **206891.0028/09-5**, lavrado contra **SADIA S.A.**

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS