

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0040/13-3
RECORRENTE - NESTLE BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0080-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 14/07/2017

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0197-12/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão da 4ª JJF que julgou precedente o Auto de Infração em epígrafe para exigir do Sujeito Passivo o pagamento do imposto no valor de R\$1.644.004,89, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, Lei 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 21/11/2013 decorre da única infração que motiva o Recurso Voluntário em apreço e acusa o Sujeito Passivo de haver procedido à 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 – observado pelos autuantes tratar-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, em consonância com detalhamento registrado no corpo do Auto de Infração – mercadorias oriundas dos estabelecimentos industriais que as produziram (cálculo com base nos custos).

Da apreciação dos argumentos defensivos alegados pela autuada, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JJF, em decisão unânime, decidiu pela procedência parcial da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas por estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo, para a filial situada na Bahia, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório dos custos de matéria prima, acondicionamento, material secundário e mão de obra, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/1996.

Verifico que os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, assim como o supedâneo jurídico.

Quanto às operações com os centros de distribuição de São Paulo, pertencentes à mesma sociedade, estes são uma mera extensão da indústria, em função de que os custos devem ser calculados da forma como efetivamente foram, e não de acordo com as últimas entradas, o que, aliás, é o entendimento dos tribunais pátrios, conforme jurisprudência abaixo reproduzida.

Na situação tomada como exemplo, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul deu ganho de causa ao Estado do Rio Grande do Sul. Inconformado, o contribuinte recorreu ao STJ, que manteve a decisão do TJRS, aduzindo que o centro de distribuição é mero prolongamento do parque industrial, e que “o ICMS nas operações interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular – centro de distribuição (SP) e filial de vendas (RS) – deve ter por base de cálculo o custo da produção (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996), e não o valor de entrada”.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.

3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).

4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: “... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte” (fl. 1.172v).

5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

(...)

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte. (REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011).

Defiro o pedido de julgamento em conjunto, com fundamento no art. 180 do Decreto 7.629/1999, que determina a aplicação subsidiária do CPC no processo administrativo fiscal, bem como nos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, embora não haja previsão explícita para tanto no mencionado Regulamento Processual.

Tenho como presentes nos autos todos os elementos aptos a formar a convicção dos julgadores, em virtude de que, com base no art. 147, I, “a” do Decreto 7.629/1999, reputo desnecessária qualquer diligência.

As notificações ao contribuinte devem observar o disposto no art. 108 do precitado Decreto Estadual.

No mérito, para efeito de apuração da base de cálculo quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para filiais, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/1996 é específico e não admite interpretação distinta daquela ofertada pelos autuantes, muito menos extensiva.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, manutenção, encargos comuns, custos indiretos, entre outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os auditores.

Com relação à multa, é a legalmente prevista. Este órgão não possui atribuição para apreciar constitucionalidade de dispositivos da legislação (art. 167, I do Decreto 7.629/1999), tampouco para cancelar ou reduzir penalidades por descumprimento de obrigações principais (arts. 158/159 do Decreto 7.629/1999).

Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Protocolizado recurso voluntário tempestivo, colacionados às fls. 229/257, o contribuinte vem aos autos e, de plano reitera seu pedido para que os Processos de nºs 206891.0040/13-3, 206891.0041/13-0, 206891.0042/13-6 e 206891.0044/13-9 sejam julgados conjuntamente por tratarem de matéria idêntica, lembrando que a decisão da Junta de Julgamento Fiscal foi no sentido de deferir o pedido formulado em sede de defesa.

Em preliminar, aduz a nulidade da decisão recorrida referindo que eivada de vícios, não pode ser mantida, entendido que a Junta de Julgamento Fiscal denegou o seu pleito de conversão do feito em diligência, movimento processual que a seu ver, seria indispensável ao deslinde da querela. Discorre sobre o tema.

Com relação ao Auto de Infração, também diz que é nulo. Afirma que nos termos da descrição dos fatos contida na peça acusatória, o Auto de Infração se justificaria em razão de ter recebido mercadorias somente de fábricas localizadas no Estado de São Paulo, o que não seria de todo verdadeiro em razão do fato de que há operações que se referem a aquisições efetuadas junto a centros de distribuição localizados no Estado de São Paulo.

Nessa esteira, lembra que é o preço das mercadorias objeto de transferência deveria ter sido calculado nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, aduzindo que mesmo que seja considerada a possibilidade de aplicação do quanto disposto no inciso II do art. 13 acima referido, haveria que ser considerado que é aplicável às aquisições de centros de distribuição, o que também requer descrição exata das circunstâncias do fato.

No mérito, registra por primeiro que há dois tipos de operação – aquisições de estabelecimento fabricante e de CD's -, dizendo que referente às aquisições oriundas de Centros de Distribuição (CD's), o cálculo do preço de transferência deve ser determinado com base na regra contida no art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96. Reitera a necessidade de conversão do feito em diligência para a segregação das operações e a perfeita determinação dos valores cabíveis a cada tipo.

Aduz que a Decisão do STJ referida no Auto de Infração não tem aplicação à situação dos autos porque estaria pendente de decisão final e pelo fato de que a legislação não determina a interpretação de que CD's seriam extensões de estabelecimentos fabricantes, destacando que interpretação levaria a aplicação de dois pesos e duas medidas.

Reitera entendimento de que aquisições de CD's devem ter seu preço de transferência a partir do disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e que na hipótese de entendimento diverso, com base no inciso II da norma acima mencionada, haveria que ser considerados os custos do Centro de Distribuição Paulista, que também carece de decisão final (Resp 1.109.298/RS).

Avançando, diz do caráter exemplificativo do art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Afirma que em pese os Autuantes entenderem que a norma tem caráter exaustivo, a plena compreensão do dispositivo legal requer interpretação mais cuidadosa, entendendo a recorrente que o referido dispositivo jamais poderia ser taxativo, pois se assim fosse, restaria afrontado o art. 110, do CTN, também lembrando que além de a rubrica “custo de produção” ter conceito contábil, a própria lei estadual 7.014/96 em seu art. 17, §7º, II, trata custo de produção como custos imputáveis à produção, geração, extração ou fabricação, ao passo que a lei estadual nº 13.780/12 sequer trata da matéria.

Diz da sua conduta e da sua retidão de comportamento, diz da impropriedade do procedimento fiscal e reterá todas as suas razões e argumentos, destacando nesse ponto, que a decisão recorrida findou por expurgar da base de cálculo do ICMS os seus custos indiretos, energia, depreciação, manutenção e encargos comuns, sem que para isso houvesse qualquer justificativa ou fundamentação, restando apenas a interpretação estritamente literal da LC nº 87/96. Cita interpretação do estado de Minas Gerais sobre a matéria que envolve material secundário, energia

elétrica, mão-de-obra e acondicionamento, tudo sentido de entender que as rubricas expurgadas da base de cálculo do ICMS se enquadram no conceito de elementos de custo.

Com respeito à multa, diz que foi desconsiderado o quanto disposto no Decreto-lei nº 834/69, destacando o que há evidente caráter abusivo, confiscatório, desproporcional e desprovida de razoabilidade da multa cujo percentual é de 60%.

Por fim, pugna pela decretação de nulidade da Decisão recorrida em razão da suposta falta de análise da documentação trazida aos autos; pela decretação de nulidade do Auto de Infração em razão do desalinho entre a imputação e a descrição dos fatos.

No mérito, pugna pelo cancelamento da parte do Auto de Infração referente às aquisições de CD's e pela reforma da decisão combatida em razão do caráter exemplificativo do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, e ainda para que seja afastada ou reduzida a multa incidente sobre a infração 1.

Para a hipótese de não acolhimento das suas razões, pugna pela conversão do feito em diligência.

A PGE/PROFIS, na pessoa do Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 263/264, opina pela conversão do feito em diligência *“...para que se distinga as operações objeto do lançamento, elaborando, desde logo, demonstrativo com as bases de cálculo definidas na legislação de regência”*.

Diligência à PGE/PROFIS, deferida pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal na conformidade do documento de fls. 267/268.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Rosana M. B. Passos – Procuradora Assistente da NCA, fls. 272/283, afirma que a matéria teria sido apreciada nos autos do Processo nº PGE 2014.407815-0, da qual transcreve pronunciamento, aduzindo que a decisão no processo 0017564-89.2014.8.08.0000 não logra interferir na revisão do entendimento esposado no Parecer retro mencionado e concluindo pela divergência do parecer de fls. 263/264, opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

O contribuinte, às fls. 298/305, retorna aos autos e se manifesta sobre o Parecer da PGE/PROFIS, de plano fazendo referência ao posicionamento da PROFIS em outro processo no qual é Sujeito Passivo, reiterando as suas razões, já esposadas na peça recursal, dizendo da necessidade de que seja reconhecendo o caráter exemplificativo do art. 13, §4º, II, da LC 87/96, para que se afastem as glosas promovidas pela autuação.

Registre-se que, no Julgamento do presente Recurso, o Patrono do Contribuinte apresentou sustentação oral, reiterando as suas razões recursais.

VOTO VENCIDO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo Contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o Acórdão nº 0080-04/14, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver procedido à 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. Há anotação no Auto de Infração de que se trata de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, em consonância com detalhamento registrado no corpo do Auto de Infração – mercadorias oriundas dos estabelecimentos industriais que as produziram (cálculo com base nos custos).

A matéria trazida aos autos, em verdade, discute a aplicação do disposto no art. 13, §4º, incisos I e II, da LC 87/96, aí entendido que o Fisco, por meio do autuante e da Junta de Julgamento Fiscal e também a Procuradoria Fiscal da PGE, alinham entendimento de que as aquisições de mercadorias de estabelecimento fabricante e de Centros de Distribuição são equiparadas para efeito de determinação do preço sobre o qual deverá incidir o ICMS. De outra banda, o entendimento da

recorrente é exatamente no sentido de que a definição dos ditos preços é feita de maneiras distintas, com fundamento no dispositivo legal acima mencionado.

É de grande relevância sublinhar que o texto de regência da matéria discutida, no entendimento desse Relator, é de clareza solar quando trata e distingue as operações de saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, ou seja, a definição da base de cálculo do imposto é segregada pelos incisos I e II, entendido que as origens das mercadorias – estabelecimento fabricante e Centro de Distribuição – devem ter apuração de preços diferenciada.

Isto, no nosso entendimento é pacífico e indiscutível, basta uma leitura rápida para se chegar à mesma conclusão.

Mesmo sendo clara a interpretação do dispositivo da LC nº 87/96, vencida esta parte, por mero exercício de especulação em derredor de possível futura discussão, ainda nos depararíamos – como constataremos mais adiante - com a necessária definição do que seria “entrada mais recente”, o que nem de longe tem definição clara, bem como restaria pendente de definição do que estaria englobado nas rubricas matéria-prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, haja vista que não se tem parâmetro definido para tanto, eis que existe o contábil e aquele que impõe o fisco.

Retornando aos autos e à análise do Recurso Voluntário, no que pertine ao convencimento pessoal desse Relator, entendo que os elementos trazidos aos autos são suficientes à formação de juízo de valor em torno da matéria dos autos, motivo pelo qual avanço para decidir. Até porque já se realizou diligência solicitada pelo D. Procuradoria.

Avançando, outro ponto que merece grande destaque é Instrução Normativa nº 52/13 editada pelo SAT/SEFAZ e que trata especificamente da matéria veiculada nos autos deste PAF.

Sobre a referida IN 52/13, que tem caráter infra-legal, tomo por premissa o fato de que tem natureza jurídica interpretativa da norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em Centros de Distribuição.

Do cotejo da norma insculpida na LC nº 87/96 com a IN 52/13, há que se destacar que a referida instrução normativa avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, senão vejamos:

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

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;

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

(...)

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de- obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência que integra a base de calculo do Imposto.

A norma insculpida na Lei, como já vimos, deixa claro e definido que são duas as fontes onde se

deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial ou em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente à transferência da indústria para CD.

A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo neste CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga, absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua essência e inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.

Merece atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça em derredor da matéria. Especificamente quanto ao texto trazido pela representante da PGE/PROFIS - decisão no REsp 1109298/RS -, vejo que o referido *decisum*, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os Ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no art. 13º, § 4, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transcrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica vinculante:

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier. (grifo do relator)

Isto posto, sem mais delongas, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é equivocada, bem como, *data maxima venia*, o Parecer opinativo de fls. 273/283.

Feitas as considerações iniciais e valendo-me do disposto no art. 155, § único, do RPAF/99, que diz que *"quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta"*, passo à análise fulcral do lançamento, e que envolve a correta constituição da base de cálculo do imposto que se exige em razão das transferências em tela.

Dos fatos trazidos ao PAF, em que pese a acusação formulada pelos fiscais autuantes, a Recorrente defende-se, reiteradamente, aduzindo que transferências motivadoras da lavratura do Auto de Infração, em verdade, tiveram origem de outros *"CD's - Centros de Distribuição"*, que por sua vez haviam recebido as mercadorias de unidades fabris, e que nesta condição a aplicação do inciso II do art. 13, §4º, da LC 87/96 estaria equivocada, pois, estaria sendo considerado o *"custo de produção"* ao invés do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme determina o inciso I do mesmo dispositivo.

Registre-se que o i. Procurador Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 263/264, exarou opinativo no sentido de que fosse o PAF convertido em diligência à Fiscal estranho ao feito para que se

distinguissem as operações objeto do lançamento, porque até dado momento o entendimento era pacífico na PROFIS, no sentido de que nas transferências interestaduais de mercadorias oriundas de Centros de Distribuição com destino a estabelecimentos de mesmo titular situado no Estado da Bahia, a base de cálculo do ICMS seria aquela prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.

Devo salientar que a LC 87/96, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:

“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;”

Quanto ao Auto de Infração, convém destacar que os autuantes expressaram que a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, teria sido os custos de produção das mercadorias e que deveria ter sido efetuado o estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste estado ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, §4º, II).

Faz-se necessário na apreciação da matéria trazida por este PAF, esclarecer a confusão estabelecida em razão da definição dos estabelecimentos remetentes das mercadorias. Os estabelecimentos Fabris e Centros de Distribuição foram tratados igualmente, o que definitivamente não pode ser feito, pacífico que é o entendimento de que são distintos e recebem tratamento tributário também diferenciado, pois, além de serem estabelecimentos independentes sob o ponto de vista fiscal, não há na legislação do Estado da Bahia a figura da equiparação do Centro de Distribuição - CD à Indústria para efeito de fixação de base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, como também sequer há previsão desta figura na Lei Complementar nº 87/96. Em verdade, a Norma insculpida no art. 13, § 4º, da LC 87/96 diz, textualmente, exatamente o contrário, no que concerne à definição da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos de mesmo titular - distinção feita pelos incisos I e II, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96.

Vejo que no caso em apreço, o fato gerador se concretizou nas operações de transferências realizadas entre os Centros de Distribuição e o estabelecimento autuado, também Centro de distribuição, apesar da base de cálculo do imposto exigido ter sido constituída com fundamento no inciso II do §4º do Art. 13, onde a base de cálculo do imposto na situação concreta é definida a partir do custo de produção, sugerindo, ou melhor, afirmando, que as mercadorias tiveram origem de estabelecimentos fabris. Bem, o fato é que não se discutiria a acusação fiscal se efetivamente as mercadorias tivessem sido remetidas dos estabelecimentos que as teriam produzido, pois, própria seria a aplicação do dispositivo da norma utilizado na lavratura do Auto de Infração (art. 13, §4º, II, da LC 87/96). Entretanto, a realidade fática é outra e, à luz dos fatos, não poderiam os fiscais autuar a Recorrente estabelecendo como base da exigência os custos de produção quando as mercadorias tiveram origem em estabelecimentos não fabris, porque ferem o princípio da legalidade - tipicidade tributária (descompasso e desconformidade entre o fato concreto e o tipo legal previsto na norma).

Há que ser lembrado e registrado que antes de haver transferências entre os estabelecimentos (CD e autuada), houve operações de transferências entre a indústria e os CD's, o que nos remete ao fato de que também houve agregação de custos e que bem por isso deve ter havido a devida apuração do ICMS através dos lançamentos de créditos e débitos, o que resultaria em ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, mantida a autuação estaria a Recorrente a ser exigida do mesmo tributo duas vezes.

Relevante consignar que o propósito da diligência requerida inicialmente pelo Douto Procurador foi no sentido de que, fiscal estranho ao feito, distinguisse as operações objeto do lançamento, tendo em vista a existência de bases de cálculo distintas, previstas na Lei Complementar em comento.

Quanto ao decorrente Parecer Jurídico da PGE/PROFIS, fls. 272 a 283, sendo breve, vejo, como dito acima, que a matéria central não diz respeito ao alargamento da regra matriz prevista no art. 13, §4º da LC 87/96, pois a essência da discussão - aplicação da Norma ao fato - suplanta a tese esposada na referida manifestação, na medida em que, em verdade, trata-se de aplicação da norma em dissonância com os fatos na determinação da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, ou seja, aplicação do art. 13, §4º, II, da LC 87/96 em face de operações entre estabelecimentos do mesmo titular – de estabelecimento fabricante para CD, quando deveria ser aplicado o disposto no art. 13, §4º, I, do mesmo diploma (operações entre estabelecimentos do mesmo titular – de CD para CD). O mesmo se pode dizer das transcrições feitas pelos n. autuantes em sua última informação fiscal.

Por todo o exposto, entendo que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte do recorrente, haja vista que, a meu ver, pelo menos nas transferências oriundas de Centro de Distribuição, a correta composição da base de cálculo é aquela que deriva da aplicação do disposto no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, qual seja o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, pelo que se deveria concluir pela insubsistência da exigência, pelo menos quanto às mercadorias recebidas transferidas de Centro de Distribuição, mas como isso já não é mais possível, posto que o Autuante não fez essa distinção, tampouco a Diligência solicitada pelo D. Procurador seguiu para esse caminho, isto posto, devo concluir que assiste razão ao Recorrente quando clama pela nulidade da autuação, eis que o presente Auto de Infração está maculado, prejudicando o exercício do pleno direito de defesa do Contribuinte, haja vista a falta de elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração, situação prevista na alínea IV, “a”, do Art. 18 do RPAF/BA., a seguir transcrito:

(...)

“Art. 18 - São nulos:

I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;

II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;

III - as decisões não fundamentadas;

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”

Assim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar NULO o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênica ao nobre relator para divergir do seu entendimento, nos termos em que segue.

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...*

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

*a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;
...*

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando, posteriormente, com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Rejeito, assim, a arguição de nulidade processual suscitada.

Quanto ao pedido de reunião dos processos para julgamento conjunto, não há previsão no RPAF de conexão ou continência de causas, inexistindo, portanto, motivo para nulificação do julgamento. Ademais, o representante da empresa reconheceu, expressamente, a impossibilidade do atendimento do pedido seu, pois já houve julgamento do outro processo citado.

Rejeito, igualmente, a arguição de nulidade por ausência de descrição dos fatos, haja vista que o lançamento fiscal descreveu adequadamente os fatos e fez o enquadramento da multa em conformidade com o que determina a legislação.

Quanto à solicitação de segregação das operações oriundas do estabelecimento industrial, separando-as daquelas oriundas do Centro de Distribuição (CD), penso que não há necessidade, pois tal encaminhamento pressupõe uma interpretação do art. 13 da LC 87/96, que resulte em enquadramento distinto para as citadas operações, com o que não concordo, pelos motivos que passo a explicar.

As operações de transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular devem obedecer a regra específica de apuração da base de cálculo, disposta no art. 13, § 4º da LC 87/96, conforme abaixo.

“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.

...

Há, portanto, de acordo com o texto acima, três critérios de aferição da base sobre a qual se fará incidir a alíquota para fins de apuração do *quantum debeatur*.

Entendo que os três critérios, acima descritos, não se equivalem, mas mantêm, entre si, uma relação de subsidiariedade, somente sendo admissível aplicar-se o inciso II quando não couber a aplicação da regra prevista no inciso I. Ou seja, existe uma regra geral (e prioritária) aplicável a todas as operações de transferências, traduzida no texto do inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, a qual impõe que se adote como base de cálculo o “valor da entrada mais recente”, conforme a

seguir.

“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 (grifo acrescido) 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.

...”

Esse é, portanto, o critério prioritário, eleito pelo legislador, para orientar a apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência. Quis, o Congresso Nacional, que se tomasse como parâmetro o “valor” das entradas, pois tal cifra afigura-se como uma medida segura o suficiente para impedir a prática de qualquer fraude por parte do contribuinte.

Tal “valor” nada mais é do que uma referência ao negócio jurídico mercantil que antecede à incidência da norma tributária, e se revela pela fatura comercial emitida para cobrança ao destinatário do preço dos produtos.

Assim entendo porque foi dessa forma que se expressou essa mesma casa legislativa quando teve que enunciar a regra geral para as operações com mercadoria, disposta no inciso I do art. 13 do mesmo diploma legal em comento, conforme se pode constatar pela leitura do seu texto abaixo, *in verbis*.

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação (grifo acrescido);

...”

O “valor” da operação é, assim, por excelência, o critério “escolhido”, ou melhor, é a regra expressiva da “vontade” do legislador, somente se admitindo o manejo de um segundo critério na hipótese de sua inocorrência, o que apenas se verifica nas operações às quais não subjaz uma relação jurídica mercantil, ou melhor, sempre que não resulte em transferência de titularidade jurídica do bem, a exemplo do que prevê o art. 15 da lei em comento, reproduzido a seguir.

“Art. 15. Na falta do valor (grifo acrescido) a que se referem os incisos I e VIII do art. 13, a base de cálculo do imposto é:

I - o preço corrente da mercadoria, ou de seu similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial à vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial à vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

...”

Essa mesma técnica foi seguida pela Assembleia Legislativa do Estado da Bahia, ao editar a Lei nº 7.014/96 (lei baiana do ICMS), pois fixou o “valor” como referencial geral para apuração do imposto, conforme a seguir.

“Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

...

*§ 3º Na falta do **valor** (grifo acrescido) a que se referem os incisos I, V e XII deste artigo, a base de cálculo do imposto é:*

I - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, no mercado atacadista do local da operação ou, na sua falta, no mercado atacadista regional, caso o remetente seja produtor, extrator ou gerador, inclusive de energia;

II - o preço FOB estabelecimento industrial a vista, caso o remetente seja industrial;

III - o preço FOB estabelecimento comercial a vista, na venda a outros comerciantes ou industriais, caso o remetente seja comerciante.

...

A técnica legislativa, mediante a qual se reproduziu a expressão “valor” como critério de aferição da base de cálculo, foi difundida ao longo de todo o microssistema do ICMS, indicando, claramente, que o quantum do negócio jurídico-mercantil deve ser aferido pela fatura ou duplicata regularmente emitida para comprovação da operação.

Forçoso é concluir que tal norma é de aplicação prioritária e se impõe não apenas aos estabelecimentos comerciais, mas a todos os contribuintes que promovem ou venham a promover operações de transferência interestadual de mercadorias, inclusive os industriais.

Quando as mercadorias, objeto de transferência, tenham registro de uma operação anterior “com valor”, tal deverá ser o parâmetro utilizado para o cálculo do *quantum debeatur* do imposto. E isto pode ser aplicado aos estabelecimentos fabris que não se limitem a fabricar o produto objeto de transferência, mas que também o adquira de terceiros.

E nesse ponto reside uma diferença grande relativamente à ideia de que o “custo” deveria ser o parâmetro aplicável às indústrias. Imagine-se, pois, um produto “A”, fabricado pela indústria “Made Ltda”, a qual também adquire tal mercadoria a uma terceira indústria “Fornecedor S/A”.

Na hipótese de ocorrer uma transferência desse produto “A”, por parte da indústria “Made Ltda”, para um outro estabelecimento a ela pertencente, há de se aplicar o critério do “valor correspondente à entrada mais recente”, ainda que essa unidade transferida tenha sido produzida em seu parque. Isto porque esse é o critério prioritário, sendo vedado afastá-lo salvo por absoluta inadequação.

Já o critério do “custo da mercadoria produzida”, previsto no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Kandir, é aplicável às “operações sem valor”. Não é, contudo, uma regra de aplicação exclusiva aos estabelecimentos industriais, já que mesmo no comércio é possível se aferir o custo de cada uma das mercadorias transferidas, de acordo com a escrituração contábil.

Assim, nas transferências promovidas por uma empresa comercial somente se admite o manejo do critério do “valor” quando a operação precedente se apresente como possuidora de “tal parâmetro”, já que resultaria inócuo afastar-se o valor documental da transferência se, em substituição, fosse possível atribuir-se, de forma arbitrária, um outro referencial, de mesma índole, à operação de entrada anterior.

Se, portanto, a transferência interestadual foi precedida de uma outra operação da mesma natureza (também sem valor), deve-se aplicar o critério do custo (previsto no inciso II em comento) como elemento mensurador da base de cálculo, ainda que estejamos tratando de operações promovidas por estabelecimentos comerciais.

Como exemplo de uma operação promovida por estabelecimento comercial à qual se deve aplicar a regra do custo, tem-se as transferências interestaduais oriundas de um centro de distribuição (CD), quando precedidas de outra transferência. Nesta hipótese, a entrada anterior não possui “valor”, devendo-se reconhecer o “custo” como sendo a regra legal aplicável.

Esse entendimento prevaleceu na decisão exarada pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão relatado pelo Ministro Castro Meira, na qual se analisaram os dispositivos legais previstos no § 4º do art. 13 da LC 87/96 e sua aplicabilidade às operações de transferência oriundas de um CD da empresa Nestle Brasil Ltda.

Os ministros firmaram o entendimento de que o inciso I do § 4º citado somente se aplica quando, a operação anterior decorre de uma compra, conforme pode ser lido a seguir:

“... A entrada mais recente, no inc. I, refere-se ao valor das operações em que o titular do estabelecimento compra os produtos, quer dizer, adquire-os de terceiros, em operações empresariais típicas, e depois os transfere

a estabelecimento dele próprio localizado em outro Estado. ...”.

Entendeu, o colegiado, que, na hipótese de transferência oriunda de um Centro de Distribuição, a base de cálculo da operação deve tomar como parâmetro o custo da mercadoria, conforme abaixo.

“...Assim, em transferências interestaduais do mesmo titular, precedidas de transferências também entre estabelecimento do mesmo titular, dentro do mesmo Estado, a base de cálculo há de ser o preço de custo da mercadoria, uma vez que inexistente lucro, incidindo o art. 13, II da Lei Complementar nº 87/96. ...”.

Dentro desta mesma linha interpretativa, é possível afirmar que o inciso III só é aplicável quando se apresente inviável a incidência dos dois incisos anteriores. E isso acontece quando, inexistindo valor na entrada mais recente, não se tem produção da mercadoria posta em transferência. Neste caso, não resta outra atitude, a não ser utilizar o preço praticado no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Nesse sentido, entendo que o lançamento fiscal não merece reparo.

Quanto ao pedido de exclusão da multa em face da mudança de critério para o lançamento, denego tendo em vista que a infração em comento implicou em descumprimento de obrigação principal, o que retira deste colegiado a prerrogativa prevista no art. 158 do RPAF.

Da mesma forma, a confiscatoriedade da multa é matéria que somente poderia ser apreciada no bojo de uma apreciação da inconstitucionalidade da norma sancionatória prevista na Lei 7.014/96, o que refoge às atribuições deste colegiado, nos termos do art. 167, inciso I, abaixo reproduzido.

“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

*I - a declaração de inconstitucionalidade;
...”*

Ex-positis, peço vênua ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, NEGANDO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0040/13-3**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.644.004,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Carlos Barros Rodeiro, Tiago de Moura Simões e Paulo Sérgio Sena Dantas.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de junho de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS