

A. I. N° - 297515.0001/12-6  
AUTUADO - BRASKEM S. A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO, JORGE VICTOR GRAVE, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 05/03/2013

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0039-03/13**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 26/09/2012, refere-se à exigência de R\$1.316.735,87 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecida na legislação, nos meses de outubro e novembro de 2007. Estorno de crédito fiscal de ICMS em função da transferência de nafta importada do exterior, da unidade de Alagoas para a Bahia, com base de cálculo do ICMS superior à prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96. Consta, ainda, que o Anexo “A” traz a memória de cálculo do estorno do ICMS creditado a mais, totalizando R\$1.316.735,87.

O autuado apresentou impugnação às fls. 39 a 51, alegando que o ingresso das mercadorias no estabelecimento alagoano foi formalizado através das Notas Fiscais de Entrada de números 1077, 1080 e 1081, sendo que os mesmos produtos foram posteriormente transferidos para o estabelecimento autuado, por meio das Notas Fiscais de Saída de números 111586, 113745 e 113744, respectivamente. Diz que os autuantes cotejaram os valores das notas fiscais de entrada e de saída e chegaram à conclusão de que a base de cálculo utilizada pelo impugnante nas três transferências foi o valor constante nas notas fiscais de entrada no estabelecimento alagoano, no qual se encontra embutido o PIS – importação e a COFINS – importação, que oneram as operações de aquisição da nafta pelo estabelecimento alagoano. Diz que o entendimento da fiscalização é de que os montantes do PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não compõem os valores da entrada da nafta, ou seja, a presente autuação foi motivada apenas pelo expurgo o PIS e da COFINS que estão embutidos no valor total das Notas Fiscais de Entrada, emitidas pelo estabelecimento do impugnante em Alagoas. Salienta que a discussão no presente PAF resume-se em definir se o valor do PIS e da COFINS, embutidos nas Notas Fiscais de números 1077, 1080 e 1081 compõem o valor de entrada das mercadorias no estabelecimento alagoano. Alega que o conceito de “valor de entrada” não se assemelha ao de “custo de aquisição de estoque”, como faz crer o autuante, e que, na verdade, custo de aquisição de estoque é um conceito contábil definido para fins de mensuração de estoque. Tal custo é um dos itens contabilmente definidos que devem ser considerados na mensuração de estoque com base no método do valor de custo, conforme se verifica na leitura dos itens 9 e 10 do mesmo pronunciamento citado pela fiscalização. Afirma que o conceito de “valor de entrada de mercadoria” é totalmente diverso da definição de “custo de aquisição de estoque”, uma vez que representa, na verdade, o valor que o adquirente desembolsa na aquisição da mercadoria, ou seja, simplesmente o valor total do documento fiscal. Transcreve o art. 322 do RICMS/97, vigente à época dos fatos, e diz que conforme as normas

regulamentares do ICMS do Estado da Bahia, verifica-se que as entradas de mercadorias nos estabelecimentos baianos devem ser lançadas no livro Registro de Entradas com base no valor total constante nos documentos fiscais. Também cita o art. 13, § 4º, incisos I e II da LC 87/96, afirmando que, se o legislador complementar quisesse que a base de cálculo das transferências incluídas na hipótese do inciso I do § 4º do art. 13 da mencionada Lei, fosse calculada com base no custo das mercadorias adquiridas, teria feito também de forma expressa, de modo que resta óbvio que o próprio legislador trata “valor de entrada” e Custo de aquisição” como coisas totalmente diversas. Salienta que de acordo com o art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, compete tão somente à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos. Diz que em total respeito ao mencionado dispositivo da Constituição Federal, o RICMS/BA definiu no seu art. 56, inciso V, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais nos mesmos moldes do quanto previsto na Lei Complementar. Afirma que os valores de PIS e COFINS glosados pela fiscalização estão embutidos no valor total das Notas Fiscais de Entrada, sendo indubitável que fazem parte do “valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias. Acrescenta que esta discussão já foi objeto de manifestação por parte desta SEFAZ, por meio do PARECER 18.529/2009, que transcreveu, e que, nesta mesma linha se posicionou o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (TIT/SP). Também destaca que o deslinde da discussão travada no presente PAF constitui uma via de mão dupla para o Estado da Bahia, porque, se for confirmado o entendimento dos autuantes, o Estado terá que admitir que, nas transferências aqui originadas e destinadas a outras unidades da Federação, os tributos recuperáveis também não fazem parte da base de cálculo nas transferências. Finaliza pedindo a improcedência do presente Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 73 a 95 dos autos. Nas considerações iniciais esclarecem que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal. Inicialmente, analisam as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Começam pelo art. 155, § 2º da Constituição Federal, e afirmam que o mencionado dispositivo é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Dizem que a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa. Afirmam que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais. Também informam que a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz a mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, para destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da

não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto. Comentam sobre a partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

Sobre as alegações defensivas relacionadas ao mérito da autuação, dizem que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, afirmando que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência para definir a base de cálculo do ICMS. Transcrevem o art. 109 do CTN e ensinamentos de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, concluindo que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. Também transcrevem o art. 110 do CTN, reproduzindo posicionamentos de tributaristas, dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e apresentam o entendimento de que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Entendem que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado. Após análise efetuada, afirmam que, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Dizem que o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima a exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a mais pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, como dito anteriormente, creditamento a mais nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado. Citam uma consulta e resposta do Diretor de Tributação da SEFAZ/BA, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis. Afirmam que o posicionamento atual da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é no sentido de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se da mesma (base de cálculo) os tributos recuperáveis (no presente caso, PIS e COFINS), haja vista que a empresa autuada opera com o regime de tributação não cumulativo.

Os autuantes colacionam decisões do CONSEF sobre esta matéria, e nas considerações finais salientam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96. Pedem a procedência total do presente Auto de Infração.

## VOTO

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferência para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior a estabelecida na legislação.

De acordo com a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS em função da transferência de nafta importada do exterior, da unidade de Alagoas para a Bahia, com base de

cálculo do ICMS superior à prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

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

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais de entradas de números 1077, 1080 e 1081, apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos auuentes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativo à fl. 04, em confronto com as Notas Fiscais de saída de números 111586, 113744 e 113745. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso II da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

*§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:*

*I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou*

*II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.*

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

Em sua impugnação, o autuado alegou que não concorda com o entendimento da fiscalização de que os montantes do PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não compõem os valores da entrada da nafta, ou seja, a presente autuação foi motivada apenas pelo expurgo o PIS e da COFINS que estão embutidos no valor total das Notas Fiscais de Entrada, emitidas pelo estabelecimento do impugnante em Alagoas. Que a discussão no presente PAF resume-se em definir se o valor do PIS e da COFINS, embutidos nas Notas Fiscais de números 1077, 1080 e 1081 compõem o valor de entrada das mercadorias no estabelecimento alagoano.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Neste caso, concordo com o posicionamento dos autuantes de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se dessa base de cálculo os tributos recuperáveis (no presente caso, PIS e COFINS).

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.

Vale salientar que não é lícito um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações normativas internas, haja vista que neste caso, estaria ferindo o pacto federativo, em decorrência da interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Constituição Federal. Se assim fosse, uma unidade da Federação receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributo.

Em relação a um Acórdão de Junta de Julgamento Fiscal que foi citado, tal decisão não faz jurisprudência em relação ao presente processo, sendo necessário examinar cada situação para se proferir uma decisão correlata, inexistindo decisões reiteradas pela improcedência desta autuação fiscal.

Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, 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.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 297515.0001/12-6, lavrado contra **BRASKEM S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor

total de **R\$1.316.735,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2013

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA