

A. I. N° - 206891.0027/12-9
AUTUADO - RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP – COMÉRCIO
INTERNET - 18/04/2013

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0092-03/13

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. IMPOSTO PAGO A MENOS. Nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, a base de cálculo 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 em consonância com o Art. 17, §7º, I e II da Lei 7014/96. Afastadas as preliminares de nulidade e de mérito, bem como não acolhido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 09/10/2012, por ter sido constatado pelos autuantes que o contribuinte em epígrafe recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas e recolhimento a menor do ICMS nas operações da saídas em transferências interestaduais, pois o contribuinte adotou um valor para a entrada mais recente da mercadoria (base de cálculo) inferior ao devido.

Regularmente intimado o contribuinte apresenta sua impugnação às fls. 158 a 213 anotando que a impugnação foi tempestivamente apresentada e que não efetuou nenhum pagamento por considerar que a autuação é totalmente indevida.

Preliminarmente argui a nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa e ausência de requisitos para sua formação em conformidade com o decreto estadual nº 7.629/99. Diz que o Auto foi lavrado sem assegurar a Impugnante a possibilidade de exercer seu direito de defesa, prejudicando inteiramente seu contraditório. Cita que “tamanha violação aos princípios constitucionais vem sendo abolida pelas Juntas de Julgamento Fiscal do Estado da Bahia, nesse sentido” e cita como exemplo o julgamento do auto de infração nº 232845.0513/11-4, (Acórdão: 2530412) lavrado contra um dos estabelecimentos da empresa ora impugnante.

Refere-se a garantia constitucional ao direito de defesa em qualquer processo e transcreve o Artigo 5º inciso LV da CF/88. Menciona e também reproduz o Art. 2º do RPAF bem como o Art. 18, II desta mesma norma complementar.

Cita textos doutrinários sobre a matéria e considera que “essa introdução ao tema se faz necessário a fim de demonstrar a nulidade em que se encontra o auto de infração lavrado, em nítida afronta as garantias do contraditório, ampla defesa e isonomia”.

Tenta demonstrar de “*forma mais específica a preterição ao direito de defesa*” apresentando situações específicas ao auto de infração, que de acordo como sua interpretação que embora meramente exemplificativas, demonstram a impossibilidade do exercício do direito de defesa.

Diz que a acusação apresenta em *“termos gerais, um volume de mercadorias em quantidades, sem se especificar qual nota fiscal está sendo objeto da análise para se concluir a suposta infração realizada pela impugnante”*. Entende que a *“identificação perfeita de cada nota fiscal permitira identificar exatamente períodos, a base de cálculo para se estabelecer o preço médio constante da planilha, as datas das saídas das mercadorias”* e que sem essa informação é impossível apresentar defesa. Sobre o tema questiona: *“Como identificar, por exemplo, faturamento para entrega futura, o destinatário da nota fiscal? Entende que a “identificação perfeita de cada documento fiscal, da qual foi feita a média total, é essencial para a perfeita elucidação dos trabalhos”*.

Pede que *“na pior das hipóteses, deve-se anular o auto de infração determinando que a autuante, apresente de forma certa os documentos fiscais que embasaram o quantitativo, bem como, quais notas fiscais foram objeto da análise, pois, essencial a defesa da impugnante”*.

Observa que *“pela leitura do Auto de Infração, podemos concluir que a presente Autuação, se dá com base em presunção”*. Cita o art. 142, parágrafo único do CTN que transcreve, e o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais. Menciona e traz a colação o art. 5º, LIV e LV que também transcreve. Volta a citar textos doutrinários desta vez sobre o princípio do contraditório, ampla defesa e isonomia. Diz que o presente Auto de infração foi lavrado *“em preterição do direito de defesa”* e portanto deve ser julgado nulo e que *“para demonstrar de forma mais específica a preterição ao direito de defesa apresenta situações específicas ao auto de infração, que são meramente exemplificativas, mas que demonstram a impossibilidade do exercício do direito de defesa”*.

Questiona: *“Como efetuar uma defesa com base em amostragem, cujo os documentos juntados não correspondem, de forma, clara, a infração lavrada?”*

Observa que no auto de infração afirma-se que: *“finalmente, cabe fazer também o registro de que foram excluídas todas as notas fiscais de operações de saídas que serviram para a lavratura do auto de infração 279459.0006/10-3 (exercícios de 2007 a 2009), sendo cobrado neste processo apenas o valor remanescente devido ao Estado da Bahia”*. Em decorrência desta afirmação questiona: *“Ora, se foram excluídas as Notas Fiscais de operação de saída dos exercícios 2007 e 2009, como permanecem constando no presente Auto de Infração?”*

Diz que *“as referidas notas, exercício 2007 e 2009, somadas aquelas do ano 2008 e 2010 totaliza como valor histórico do presente Auto de Infração o valor de R\$ 2.188.655,93, e caso as notas de saída tivessem sido decotadas, como fantasiosamente tenta fazer crer o Autuante, o valor desse Auto de Infração seria de R\$ 907.436,91 (novecentos e sete mil quatrocentos e trinta e seis reais e noventa e um centavos)”* observa que de *“forma indevida e confessada, o autuante cobra da impugnante o absurdo valor de R\$ 1.281.219,02*.

Entende que a autuação *“foi realizada de forma incorreta, baseada em meras presunções, buscando duplicar um imposto que sequer existe”* e que *“não é demais lembrar que esse vício por si só já invalida o presente ato administrativo, já que não existe a possibilidade de correção”*.

Pede que em caso de julgamento pela procedência do feito que o valor atribuído ao mesmo seja reduzido para R\$ 907.436,91, por todos os motivos outrora apresentados.

Quanto ao mérito cita e transcreve os Artigos 50, 51 e 124, I do RICMS aprovado pelo Decreto 6.284/97.

Diz que *“ao analisar os documentos juntados pelo Autuante ao Auto de Infração, é possível verificar que a alíquota recolhida é de 12%, tendo em vista, que as mercadorias eram destinadas a contribuintes do imposto, conforme determina o Art 50, “g”, II do mesmo decreto no qual se consubstancia essa Autuação, 6.284/97”*.

Entende ser *“visível, nesse caso, o erro cometido pelo fiscal Autuante, na medida em tenta atribuir a Impugnante a prática de erro na aplicação de alíquotas, quando aquela, apenas*

cumpra a legislação da Bahia”. Acerca da Ausência de motivo para autuação cita e transcreve acórdão - (344632 2002.51.01.002571-1,) do Tribunal Regional Federal que já decidiu, reiteradas vezes pela nulidade.

Observa que a presente Autuação, “*por si só é nula por se fazer com base em mera presunção.*”

Diz que “*em momento algum no Auto de Infração e, tampouco, nos documentos juntados ao mesmo é possível encontrar o cálculo de apuração do CMV (custo da mercadoria vendida) para aplicabilidade da metodologia do arbitramento da base de cálculo do ICMS*”. E que não existe, ainda que implicitamente a fórmula: $CMV = EI + C - EF$.

Como é possível determinar uma base de cálculo, sem saber de fato, o custo da mercadoria vendida, abaixo um exemplo retirado da planilha apresentada pelo Cita e transcreve o art. 148 do CTN que trata sobre o arbitramento. Diz que “*com isso, podemos concluir que o arbitramento previsto no artigo acima somente terá aplicabilidade ante a inexistência de documentos ou declarações do Autuado, ou existindo não mereçam fé*”.

Diz que não poderia sofrer este arbitramento “*já que possui os livros de saída estão devidamente escriturados, cabendo ao fisco consultá-los antes de tamanha arbitrariedade*”. Acrescenta outros textos doutrinários sobre o tema. Lembrar ainda, que “*simples atraso na escrita não pode ser considerado pelo Fisco como fraude ou sonegação, pois, existem outros elementos que retratam a realidade não podendo se presumir a sonegação e a fraude, na medida em que essas são sempre dolosas, ainda mais, por simples atraso na escrita*” Cita e transcreve a súmula 76 do extinto Tribunal de Recursos Fiscais sobre a interpretação da “*desclassificação da escrita que somente se legitima na ausência de elementos concretos que permitem a apuração do lucro real da empresa, não a justificando simples atraso na escrita.*”

Sobre as penalidades o impugnante entende que “*o valor arbitrado de quase 60% (sessenta por cento) a título de multa, sob o imposto supostamente devido, tem nítido o caráter confiscatório.*” Diz que esta prática é vedada pela Constituição Federal, de acordo com o art. 150, IV que transcreve. Diz ser “*forçoso reconhecer que multas excessivamente onerosas devem ser ceifadas de nosso ordenamento jurídico, em virtude de, e apesar de não estarem incluídas no artigo 150, inciso IV, da CF, não só ferirem o direito de propriedade (art. 5º, XXII, CF), mas sobretudo o Princípio da Proporcionalidade.*” Comenta sobre a “*desproporção entre o desrespeito à norma tributária e sua consequência jurídica, a multa, evidencia o caráter confiscatório desta, atentando contra o patrimônio do contribuinte, em contrariedade ao mencionado dispositivo do texto constitucional federal. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 551/RJ. Relator: Min. Ilmar Galvão. Brasília, 24 de outubro de 2002.*”

Conclui pedindo 1º. *acolhimento das preliminares argüídas, anulando o Auto de Infração, ante a violação do princípio da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, bem como no evidente erro material no valor atribuído ao mesmo.* 2º *a Anulação do presente Auto de Infração, já que eivado de erros e distorções, como amplamente comprovado, bem como baseado em presunções sem que tenha esgotado os métodos de investigação do fisco, bem como a existência de escrita regular.* 3º *A Anulação da infração* 1. 4º *Seja reconhecido e declarado o caráter confiscatório da multa aplicada bem a sua redução para o patamar mínimo, de forma que não cause danos ao bem patrimonial do Impugnante.* 5º *Ultrapassadas as preliminares e as matérias de mérito, requer a Impugante que seja atribuído ao presente Auto de Infração o valor de R\$ 907.436,91, bem como o suposto imposto devido, reduzido para esse montante.*

Requer: I – A juntada dos documentos que acompanham a presente defesa; II – A juntada do instrumento de procuração; III – A produção de prova pericial, documental e diligências a fim de se demonstrar os fatos alegados. IV – A realização de diligência fiscal para juntar aos autos, documentos fiscais que ensejaram a formação do número global apresentado na planilha; e com estes, o período e datas de entradas e saídas, e assim permitir, a perfeita identificação das mercadorias, permitindo a exercício da ampla defesa e contraditório.

V – As questões a serem referidas na diligência fiscal são:

a) Queira o Sr fiscal informar qual a alíquota fora aplicada e qual o mesmo entende correta?

b) Qual a fundamentação para a mudança de alíquotas?

Como foi a obtenção dos dados para a formatação dos valores apresentados nos autos? Qual foi a base utilizada?

c) Qual a razão de presumir as saídas? Quais elementos não possuía? Quais os critérios adotados?

d) Qual a razão da apuração de diferenças de saídas? Como se obteve essa questão? Quais mercadorias não foram contabilizadas? Como se chegou a esta questão?

e) Quais os livros não foram apresentados se os elementos são todos virtuais?

f) Quesitos suplementares ficam desde já requeridos.

Os autuantes apresentam a informação fiscal onde apresentam as suas considerações iniciais observando que o fulcro da autuação refere-se a *“a hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação”*, e que demonstrarão de forma didática para que *“se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada”*.

Entendem ser *“imprescindível analisar as diversas nuances que envolve 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”*.

Inicialmente referem-se a competência dentro da estrutura piramidal de fundamento e validade das normas dentro do sistema tributário nacional, da lei complementar a quem cabe dentre outras especificidades fixar a base de cálculo do ICMS ex vi dos Arts. 146,III,”a” e 155, § 2.º,XII, “I” da Constituição Federal. Cumprindo o exigido a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias 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.

Entende que essa “correspondência” referida na LC devem ser encontradas *“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,”*. Anota que *“a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, 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 essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.”*

Registra *“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 não 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”*.

Aduz que deve ser examinado *“em outro contexto, qual é a correta 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”*. Entendem que para encontrar-se *“a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do IMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN – Código Tributário*

Nacional; bem como do que está disposto na Ciência Contábil, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.”

Asseveram que *“não tem fundamento a alegação de nulidade por cerceamento ao direito de defesa pela alegação de falta de “identificação perfeita de cada nota fiscal” utilizada para a realização desta auditoria, pois esta autuação refere-se, claramente, à formação de base de cálculo com preço de aquisição (valor correspondente à entrada mais recente) menor que o devido, acarretando prejuízos aos cofres do Estado da Bahia, com a identificação de todas as notas fiscais, tanto as de entrada como as de saídas, consoante pode ser observado nos demonstrativos anexos a este processo, tanto em meio físico (fls. 22 a 70) quanto em meio eletrônico (fls. 15-16). ainda, as notas fiscais constantes do auto de infração 279459.0006/10-3 foram excluídas e não constam deste processo, como pode ser constatado nos demonstrativos anexos a este processo (fls. 11 a 13).*

Quanto ao mérito diz que a *“Autuada aponta nas fls. 173 uma infração que nada tem a ver com a registrada neste processo, tendo em vista que este Auto de Infração trabalha com o conceito de que o “valor da entrada” deve ser entendido como “o valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente”, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS”*. Referem-se a existência no corpo do Auto de Infração de informações sobre a base jurisprudencial administrativa – CONSEF – e judicial – STJ RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) transcrevendo tais decisões. Transcreve os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, da CF/88. Bem como o Art. 13, § 4º, I, da LC/87.

Fazem comentários a respeito do Art. 109 do CTN donde inferem que: *“se o direito tributário, através da lc 87/96 tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.”* Menciona e transcreve o Art. 110 do CTN bem como o interpreta como sendo uma vedação imposta ao legislador infraconstitucional no sentido de proibi-lo de *“alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.”* Entendem por fim, *“que o legislador não pode, inclusive para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no direito privado, em especial na ciência contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a lei complementar 87/96, por mandamento da cf/88, com relação à formação da base de tributável do icms, definiu a base de cálculo, mas não conceituou o que seria valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Ressaltam que *“a presente autuação foi baseada nos arquivos do SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico, i.e., apresentados pela própria Empresa, portanto (vide fls. indicadas no índice). Assim sendo, por força e em consonância com as várias decisões do CONSEF/BA, transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, que a BASE DE CÁLCULO CORRESPONDE AO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, OCORRIDA NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para filiais situadas em OUTRAS UNIDADES FEDERADAS, sendo que, quando tiver mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de MENOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS (pois se tratam de tributos recuperáveis) da operação da última ENTRADA e incluiu-se o ICMS, à alíquota INTERESTADUAL de 12% (doze por cento), nas operações de SAÍDAS em TRANSFERÊNCIAS para outras unidades da Federação, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos (vide índice acostado a este processo) e com o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf e também com a doutrina predominante, que assim dispõem: ITEM do CPC - ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco),*

bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)“

Transcreve texto indicando como a doutrina da Contabilidade de Custos, entende quais sejam as características dos tributos recuperáveis: “ [...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...]”.

Transcreve decisões do CONSEF sobre o tema a exemplo daquelas contidas nos ACÓRDÃOS JJF Nº 0235-04/12, CJF 0144-11/09, JJF Nº 0267-01/11; JJF Nº 0171-02/11; JJF Nº 0222-01/11; JJF Nº 0234-04/11; JJF Nº 0028-04/11 ;JJF Nº 0058-02/12 e JJF Nº 0009-02/12

Observa que: “segundo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA OU A ENTRADA ANTERIOR À SAÍDA POR TRANSFERÊNCIA para filiais situadas em outros Estados. Para tanto, como o ICMS e o PIS/COFINS são tributos recuperáveis, os mesmos foram abatidos das operações de ENTRADAS no centro atacadista localizado neste Estado para se encontrar o referido CUSTO DE AQUISIÇÃO OU O VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE e, ato-contínuo, foi incluído o valor do ICMS referente às SAÍDAS em TRANSFERÊNCIAS para outras unidades federadas, utilizando-se a alíquota interestadual, com origem BAHIA, que corresponde ao percentual de 12%, haja vista que o ICMS integra a formação da base de cálculo...” E prossegue: “Passo seguinte, fez-se o confronto desta base de cálculo com a constante das notas fiscais de SAÍDAS em transferência interestadual e encontrou-se o ICMS debitado a menor, i.e., o valor do imposto que deixou de ser recolhido aos cofres deste Estado”. Entende que de acordo com a exposição feita: “...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. Assim, 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 esta exigência de cobrança do ICMS que deixou de ser debitado, decorrente de valor da base de cálculo menor que a devida, nas operações de SAÍDAS em transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, e, conseqüentemente, destaque nos livros de saídas, de apuração e subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Desta forma dizem ter realizado a auditoria que resultou neste lançamento de ofício: usando como parâmetro para a “definição da base de cálculo o VALOR correspondente à ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA - VEMR, que, neste caso, é igual ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA, i.e., à ENTRADA ANTERIOR À REALIZAÇÃO DAS SAÍDAS POR TRANSFERÊNCIAS destinadas a filiais localizadas em outros Estados”. Registra “mais uma vez, que quando ocorrer mais de uma entrada na mesma data, adotou-se, para a definição da base de cálculo (VEMR), a nota fiscal de entrada de MENOR VALOR, pois dessa forma emprega-se um critério mais benéfico para o contribuinte. Fazem também o registro “de que foram excluídas TODAS AS NOTAS FISCAIS de operações de SAÍDAS que serviram para a lavratura do Auto de Infração número 279459. 0006/10-3 (exercícios de 2007 a 2009), sendo cobrado neste processo apenas o valor remanescente devido ao Estado da Bahia”.

Transcreve decisões do STJ sobre a matéria a exemplo do RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) e conclui que “tanto a Corte Suprema - STF quanto o Superior Tribunal de Justiça - STJ já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade tributária estrita (art. 97, IV, CTN), quanto à definição da extensão da base de cálculo dos

impostos, de forma que o intérprete deve ater-se ao disposto na lei, não lhe sendo lícito, através de criativa construção hermenêutica, estender ou reduzir a base impositiva do tributo.”

Acrescentam que “analisando a situação posta, é evidente que na ocorrência da aquisição de mercadoria com uma alíquota de ICMS de 07% (por ex. de SP para BA), para se apurar o valor dessa aquisição temos que excluir o valor do ICMS, pois devemos obediência às normas contábeis ou aos princípios básicos da contabilidade para a formação do valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente da mercadoria, e, assim sendo, temos, para tal desiderato, que efetivar a retirada dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). Ora, na unidade de destino – BA - (saída de SP para BA) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 7% e dos demais tributos recuperáveis. Feito isso, encontra-se o valor líquido, sem a tributação, portanto, momento em que se encontra o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado no destino (no caso BA) como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou do produto. Isto posto, na operação posterior (transferência da unidade da BA para ES), a Autuada teria que transferir a quantidade de produtos (como disse da filial da BA para uma unidade do ES) utilizando o valor referente à última entrada (da data anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino BA/ ES (12% - doze por cento)”. Entendem que seguindo esta linha obterão: “o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregada nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.” Voltam a observar que quando foi detectada mais de uma entrada na mesma data, “adotou-se o MENOR valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é uma menor exigência de pagamento de diferença de ICMS a ser COBRADO”

Asseveram que diante deste fato “o valor apurado por esta auditoria deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No entanto, a operação se deu por um valor INFERIOR ao determinado no art. 13, §4º, I da LC 87/96, resultando em um PAGAMENTO a MENOS de ICMS na filial localizada neste Estado, implicando prejuízo ao Erário da Bahia.”

Anotam que na presente Auditoria foi efetuado “o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a MENOR na BC da operação de transferência INTERESTADUAL. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 12% (alíquota interestadual da BA/ES), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado nos relatórios anexados a este processo administrativo fiscal”

Entendem que é necessário identificar “o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.”

Em seguida abordam o que segundo eles “deve ser feito pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias quando se defrontar com situações dessa natureza” objetivando a construção de uma melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA”. Cita o Art. 146 da CF e transcreve o Art. 109 do CTN acompanhado de opiniões doutrinárias sobre ele e conclui: “se o Direito Tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem ser necessário trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio de vários doutrinadores procurando a melhor interpretação para este dispositivo. Observam, citando Sacha Calmon, que, “o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Continua Coelho (ibidem., p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores (e adiciono, Base de cálculo) dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar (ou alargar a Base tributável) realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo”. Mencionam também a obra dos Professores: Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro.

Adotando esta linha de raciocínio os Autuantes entendem que é de “grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE: Assim sendo, utilizou-se como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de MENOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – E arrematam “apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os TRIBUTOS mencionados já eram considerados RECUPERÁVEIS na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente no CTN em particular os Artigos 142 e 144 donde destacaram o seguinte: § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Repete a posição doutrinária contábil a respeito dos tributos recuperáveis. Observam ainda que “consultaram a DIRETORIA DE TRIBUTAÇÃO sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais – contábeis e obtiveram a seguinte posição: Estando o contribuinte sujeito ao REGIME NÃO CUMULATIVO, o correto é calcular os percentuais de 1,65% do PIS e 7,60% da COFINS sobre o valor da entrada de mercadoria mais recente, excluindo apenas o IPI, ou seja com o ICMS embutido, já que este também integra a base de cálculo das citadas contribuições.”. Transcrevem a correspondência eletrônica mantida com a DITRI e concluem que o posicionamento deste órgão é o seguinte: “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, ICMS, PIS e COFINS)”.

Em suas considerações finais entendem que “a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via

legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada 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 tributos”.

Comentam também sobre o RE 572.762-9/SC decidido pelo STF e que *“reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS”*.

Acrescentam comentários doutrinários feitos por Aliomar Baleeiro, Gilmar Mendes e concluem: *“um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais tratadas neste modesto trabalho”*.

Solicitam que o presente lançamento seja totalmente procedente.

É o relatório.

VOTO

Trata-se como vimos de um lançamento destinado a exigência de ICMS e multa que teve como base a seguinte infração: recolhimento a menor de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas e recolhimento a menor do ICMS nas operações de saídas em transferências interestaduais, por ter o contribuinte adotado um valor para a entrada mais recente da mercadoria (base de cálculo) inferior ao devido.

Ao impugnar o feito como vimos, o contribuinte argui a nulidade do mesmo por cerceamento do direito de defesa e ausência de requisitos para sua formação. Não trouxe, porém, ao processo, nenhuma prova ou argumento que demonstrasse tal nulidade. Foi assegurado ao Contribuinte o exercício do seu direito de defesa e não houve nenhum prejuízo ao contraditório. O Acórdão do CONSEF trazido à colação como argumento para justificar o pedido não tem relação com a questão em lide. O direito de defesa foi garantido e não houve nenhuma ofensa ao Artigo 5º, LV da CF/88 tampouco aos Arts. 2º e 18 do RPAF. Os textos doutrinários sobre a matéria merecem a nossa atenção mas não têm pertinência com a matéria. Como afirmamos não ocorreu afronta alguma ao contraditório, a ampla defesa e a isonomia. O objeto material do lançamento foi perfeitamente identificado na descrição dos fatos ocorridos. Entendemos desnecessária a apresentação de outros documentos além dos já acostados ao processo.

Equivoca-se o impugnante quando afirma que *“a presente Autuação, se dá com base em presunção”*. O lançamento não foi feito com base em presunções. Trata-se de matéria relativa ao elemento quantitativo da hipótese de incidência prevista em lei que não foi observado pelo contribuinte. No mesmo sentido não há relação direta das questões em lide com o art. 142, parágrafo único do CTN nem com o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais.

Os documentos juntados correspondem àqueles identificados de forma clara como prova material da infração. Foram excluídas todas as notas fiscais de operações de saídas que serviram para a lavratura do auto de infração 279459.0006/10-3 (exercícios de 2007 a 2009), sendo cobrado no atual apenas o valor remanescente. Não procede, portanto, o argumento defensivo de que estes documentos fiscais também constam do presente lançamento.

Não houve erro por parte dos autuantes quanto a aplicação da alíquota e não há que falar-se, por total impertinência com a questão em lide, em cálculo de apuração do CMV (custo da mercadoria vendida) e menos ainda na aplicação de arbitramento da base de cálculo do ICMS. Na mesma linha não há sentido em citar o art. 148 do CTN tampouco referir-se ao atraso na escrita fiscal, pois, este fato, não foi apurado na presente ação fiscal. Também é despropositada a citação da súmula 76 do extinto Tribunal de Recursos Fiscais.

A discussão sobre o caráter confiscatório da multa de 60% (sessenta por cento) foge a competência deste órgão julgador.

Não há, pois, fatos ou razões para acolhermos o pedido de *anulação do presente Auto de Infração*. Desnecessária a produção de prova pericial, documental e diligências. Os fatos foram devidamente alegados e o prazo para juntar novos documentos fiscais, inclusive planilhas que se contrapusessem àquelas apresentadas pelos autuantes, precluiu.

Com fundamento, portanto, no art. 147, I, “a” e II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia. Os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. A prova do fato independe do conhecimento especial de técnicos e não são necessárias outras provas. As possíveis questões que justificariam uma diligência fiscal foram direta ou indiretamente respondidas quando da lavratura do Auto de Infração bem como pela juntada de documentos e demonstrativo feita pelos autuantes.

A informação fiscal esclarece mais uma vez como foram obtidos os dados e como foram devidamente interpretadas as normas que estão implicadas diretamente na matéria em fulcro.

Os autuantes na informação fiscal apresentam didaticamente “*os lindes da controvérsia ora instalada*” entendendo, como retro afirmamos, ser “*imprescindível analisar as diversas nuances que envolve 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*”

Indiscutíveis as conclusões sobre competência dentro da estrutura piramidal de fundamento e validade das normas no sistema tributário nacional elaboradas pelos autuantes. Trilhando este mesmo raciocínio identificamos desde os Arts. 146,III,“a” e 155, § 2.º, XII, “i” da Constituição Federal, passando pela Lei Complementar nº 87/96, Art. 13, § 4º, I, e pela Lei ordinária estadual instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, todo o desiderato legal sobre a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte e aí identificamos que a mesma 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.

O passo seguinte para esta nossa interpretação sistêmica é buscarmos a compreensão das expressões que compõem os mencionados dispositivos. Entre elas o significado desta “correspondência” referida desde a Lei Complementar e aplicável ao nosso Estado por força da Lei 7.014/96 que instituiu entre nós, o ICMS e que pela sua importância transcrevemos:

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.

Estou de acordo quanto ao entendimento esposado pelos autuantes, e em companhia de doutrinadores, no sentido de que não cabe a legislação tributária alterar conceitos e institutos de direito privado sob o pretexto de adequa-lo a esta ou aquela situação, que denomino de

“conveniência tributária”. Devem ser respeitados, portanto, pelo Direito Tributário, todos os conceitos e institutos que integram outros ramos do Direito cumprindo assim o previsto no CTN máxime nos artigos 109 e 110.

Na lide objeto deste PAF interessa-nos perscrutar a compreensão sobre o real significado da expressão “custo de aquisição”. O que ela representa para a ciência contábil? Foi este exatamente o trabalho feito pelos autuantes que demonstraram de forma bastante objetiva, qual a interpretação deve ser feita sobre este termo.

Partiram da compreensão inicial de que *as normas contábeis 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*. Registram com razão “*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 não 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*”.

Aduzem em complemento que deve ser examinado “em outro contexto, qual é a correta 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. Referem-se a existência no corpo do Auto de Infração de informações sobre a base jurisprudencial administrativa – CONSEF – e judicial – STJ RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) transcrevendo tais decisões. Transcreve os artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, da CF/88. bem como o Art. 13, § 4º, I, da LC/87.

Restou claro no lançamento que teve como fonte principal para identificação dos dados *os arquivos do SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico. E, mantendo a mesma interpretação dada pelo CONSEF em várias decisões anteriores- ACÓRDÃOS JF Nº 0235-04/12, CJF 0144-11/09; JF Nº 0267-01/11; JF Nº 0171-02/11; JF Nº 0222-01/11; JF Nº 0234-04/11; JF Nº 0028-04/11 ;JF Nº 0058-02/12 e JF Nº 0009-02/12.*

utilizaram como fundamento “para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, isto é, que a base de cálculo corresponde ao valor da entrada mais recente da mercadoria, ocorrida na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para filiais situadas em outras unidades federadas, sendo que, quando foi encontrada mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de menor valor, pois mais benéfico para o contribuinte. para tanto, retirou-se o ICMS e o PIS/COFINS (pois se tratam de tributos recuperáveis) da operação da última entrada e incluiu-se o ICMS, à alíquota interestadual de 12% (doze por cento), nas operações de saídas em transferências para outras unidades da federação, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos e com o item 11 do pronunciamento técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) - estoques, que assim dispõe”, também a doutrina contábil predominante.

Consideramos de grande valia para integrar os argumentos desta nossa decisão termos como dado da compreensão do fato em análise quais os tributos que a Contabilidade de Custos, entende como recuperáveis transcrevemos assim o exemplo mencionado na Informação: “ [...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...]].

Correta portanto, a forma como foi realizada a auditoria, descrita na informação fiscal, que resultou neste lançamento de ofício.

Entendo por fim que de acordo com os fatos corretamente descritos pelos autuantes e com base na Lei Ordinária Estadual instituidora do ICMS restou comprovado, que o contribuinte em epígrafe recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas operações de saídas em transferências interestaduais.

Voto portanto, no sentido de que o lançamento de ofício é procedente subsistindo integralmente os valores correspondente ao ICMS e a penalidade pecuniária originalmente exigidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0027/12-9** lavrado contra **RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.188.655,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2013.

ARIVALDO DE SOUZA PEREIRA – PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR