

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0004/12-9
RECORRENTE - LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0044-05/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 04/07/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Não acolhido o pedido de redução da multa, por falta de amparo legal. Rejeitada a nulidade suscitada e não acolhido a preliminar de mérito da decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 5ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/03/12, para exigir ICMS no valor total de R\$1.177.629,82, em decorrência do recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Na Decisão proferida na primeira instância, foi rejeitada a nulidade suscitada sob alegação de cerceamento do direito de defesa, fundamentando que as questões discutidas quanto ao arquivamento da peça defensiva foram superadas com a reabertura do prazo de defesa (fl. 299).

Foi indeferido o pedido de realização de diligência por entender a sua desnecessidade nos termos do art. 147, I, do RPAF/99, considerando que os elementos existentes nos autos eram suficientes para proferir a Decisão administrativa.

Quanto à decadência alegada relativa a fatos gerados ocorridos no período de 01/01/07 a 09/04/07, fundamentou que a autuação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal, o que implica na compensação crédito/débito lançada na conta corrente do contribuinte estava em parte correta.

E que “compensação é meio de pagamento”, modalidade de extinção do crédito tributário, expressamente prevista no art. 156, II, do CTN, mas em contraposição às teses expostas pelo sujeito passivo, a jurisprudência do CONSEF, consolidada ao longo dos anos, é de que pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento e havendo pagamento integral do tributo devido, o prazo previsto em lei para homologação, será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Na situação presente, não se homologa pagamento não feito “corretamente” pelo sujeito passivo e segundo a jurisprudência consolidada do CONSEF, não se aplica a regra do § 4º do art. 150 do CTN, e sim o § 5º do art. 107-B do COTEB, combinado com o artigo 173, I, do CTN, que estabelecem

que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. E tratando-se de fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o Fisco, teria até o dia 31/12/2012, para constituir o lançamento tributário e como o Auto de Infração foi lavrado em 27/03/12, não se configurou a decadência dos créditos tributários reclamados do período de 01/01/07 a 09/04/07.

Passou então ao exame das questões atinentes ao mérito da exigência fiscal, afirmando que:

As arguições de nulidade e o mérito da autuação estão intrinsecamente vinculadas. O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes por sua vez se valeram dos conceitos legais, da CF e da LC/87, e dos conceitos contábeis, conforme detalhado na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor de transferência nas operações entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa.

A empresa questiona também a motivação do lançamento com base no Acórdão do STJ, resultante do julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, posto que referente às operações de transferência de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos (Centro Distribuidor - CD), equiparado a indústria. Argumenta que por exercer atividade mercantil/comercial, o citado Acórdão do STJ, envolveria situação fática distinta, correspondente à aplicação do art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96, correspondente às transferências de produtos industrializados, com remessa anterior dos produtos do estabelecimento fabril para seu Centro Distribuidor (CD), e com posterior transferência interestadual pelo custo da mercadoria produzida. O caso paradigma não abarcaria, portanto, a hipótese legal subsequente, prevista no art. 13, § 4º, inc. II, relativo aos estabelecimentos comerciais, cujas transferências deveriam ter por base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

O contribuinte também requereu a nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ao argumento de que as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, internas ou interestaduais, representam mera movimentação física de produtos, não estando albergados do conceito de ato mercantil para efeitos de incidência do ICMS.

Não acato a tese defensiva no tocante a aplicação da Súmula 166, do STJ, ao caso em exame. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular. Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, inc. I, seguindo as normas estabelecidas na Constituição Federal e na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Por sua vez, o RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99.

A questão atinente à existência de ato de mercancia para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.

Quanto às demais acórdãos e sentenças judiciais citadas na defesa, relacionadas a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, reafirmo que as decisões do CONSEF ficam

delimitadas ou vinculadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendente não tem efeito vinculante para a Administração Pública Estadual.

Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada”, citado no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um estabelecimento fornecedor. Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA fixa que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição. A “entrada” pode ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Tendo em vista que esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto, a “entrada” a ser considerada na apuração do ICMS devido é toda aquela correspondente à “entrada mais recente da mercadoria”.

No tocante à metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a apuração do crédito fiscal apropriável nas transferências, com repercussão no débito do imposto, a ser apurado mensalmente pelas saídas, já que o ICMS é calculado mensalmente, considerando o montante dos créditos e dos débitos do tributo, temos a dizer o que segue.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Assim dispõe o art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo reproduzida:

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

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

(...)

É importante, colocar como premissa dessa Decisão, que o texto normativo da LC, no tocante à base de cálculo nas transferências entre estabelecimento de empresa comercial, foi literalmente reproduzido na Lei estadual. É este dispositivo da Lei estadual, acima reproduzido, que deve respaldar o lançamento de ofício, visto que a LC não é auto-aplicável, para fins de exigência de ICMS via Auto de Infração. Somente a lei instituidora do tributo, na unidade federada, que esteja na condição de sujeito ativo, pode respaldar o ato de lançamento tributário. Sem lei ordinária instituidora não há relação de sujeita passiva e nem relação de sujeição ativa no âmbito do direito tributário, salvo exceções, expressas, contidas no próprio texto constitucional. O ICMS não está albergado em nenhuma exceção. Para que ocorra a incidência do ICMS, no caso concreto, necessário se faz a edição da lei ordinária estadual, que pode reproduzir como o fez em relação a BC das transferências, as normas da LC 87/96.

Colocada esta premissa caem por terra os argumentos defensivos no tocante a alegações de inconsistência da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes e da vinculação irrestrita da autuação ao Acórdão STJ, relativo ao Resp nº 1.109.298.

O ato administrativo de lançamento fiscal pode se fazer alusões a diversas fontes jurídicas para respaldá-lo. Todavia, o julgador administrativo está vinculado à lei que rege o caso concreto. No caso em exame, a legislação que rege o caso concreto são as disposições da LC e da LO, atinentes à Base de cálculo das transferências entre estabelecimentos comerciais. Nesta situação a norma legal prescreve que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria. Este conceito de “entrada mais recente”, por não ter uma definição legal no âmbito do direito tributário, foi preenchido com as definições da ciência contábil. Neste âmbito, o ICMS, por ser imposto recuperável, é excluído do custo da mercadoria. Após a revisão para os valores corretos do custo de transferência, que na forma da lei é custo da entrada mais recente, faz-se a inclusão do sobre o valor das saídas, já que na forma da lei o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Da diferença entre o crédito apurado pela empresa e o crédito calculado corretamente, pelo custo da aquisição mais recente, e confrontando este último com o valor das saídas, resultou recolhimento a menor do imposto, nos períodos mensais cobertos pelo Auto de Infração, configurando as diferenças lançadas de ofício pelos autuantes.

Registre-se que os autuantes quando se depararam com mais de uma entrada de mercadoria na mesma data,

adotaram, para a definição da BC de transferência, a NF de Entrada de maior valor, de forma a empregar o critério que mais beneficiaria o contribuinte.

Cabe ainda observar que este CONSEF, em Decisão recente, estampada no Acórdão nº 0049-03/12, Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, decidiu caso semelhante, envolvendo as LOJAS INSINUANTE LTDA., pela glosa de créditos fiscais, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, para excluir da BC a parcela do frete embutida na BC da operação de remessa interestadual. Reproduzo abaixo trecho dessa Decisão, nas partes relativas à metodologia de cálculo do preço de transferência.

O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido nos dispositivos legais já mencionados (art. 13 § 4º, I da LC 87/96; art. 56, V, “a” do RICMS-BA e art. 17 § 7º, I da Lei 7.014/96), tendo sido informado pelos autuantes que o autuado, nas folhas 487, 582 e 715, apresentou planilhas onde constam os resumos das operações por ele realizadas nos exercícios de 2006, 2007 e 2008 respectivamente. Na parte denominada de notas fiscais de compra encontram-se os dois itens que deveriam formar o valor da entrada mais recente, e o autuado identifica o valor das transferências ou o valor da entrada mais recente (coluna “j” das planilhas). No entanto, erroneamente, adiciona à base de cálculo das transferências mais um valor de frete, agora o frete das operações subsequentes de saídas, e que isso também está evidenciado quando o defendente faz o cálculo para definir o valor que deve ser empregado para as operações de transferência interestadual, em seus controles internos (documentos de fls. 727/729 do PAF).

(...)

Constato que não assiste razão ao defendente quanto à inclusão do crédito relativo às operações efetuadas a preço CIF, haja vista que no caso de transportador não inscrito ou autônomo, como foi alegado nas razões de defesa, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente.

Na Decisão acima, percebe-se claramente que a empresa embutiu no preço de transferência a parcela do frete relativa à remessa do produto de seu estabelecimento no ES para o estabelecimento situado na BA, em desacordo com os preceitos legais, da LC e da LO estadual.

O mesmo ocorreu no caso ora em exame, mas envolvendo outros componentes de custo. A impugnante não contestou as parcelas, estranhas ao custo que aquisição, que foram expurgadas pelos autuantes, limitando-se a discutir a legalidade, a metodologia e os fundamentos jurídicos que lastrearam a autuação.

Dessa forma, os argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, bem como do art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS, configurando recolhimento a menor, nos Meses autuados, em face de apropriação de crédito em valor superior ao permitido pela legislação de regência do ICMS.

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

No Recurso Voluntário interposto (fls. 421/438), o recorrente comenta o lançamento, a Decisão proferida e reiterou os argumentos expendidos na impugnação inicial afirmando que deve ser declarado nula a autuação, conforme fundamentos que expôs:

- a) Não se pode desconsiderar que todo o movimento levado a efeito pelo autuante tem como base no julgamento pela 2ª. Turma do STJ do REsp 1.109.298, porém o mesmo afasta a possibilidade da aplicação do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, por ser estabelecimento comercial, enquanto o citado REsp trata do ICMS nas transferências interestaduais vinculado a fabricantes.
- b) Os autuantes suprimiram o item 2 da ementa (citada no AI), justamente a que levou o STJ a aplicar o art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96, ao invés da prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, justamente por entender que o estabelecimento comercial que realizou a transferência era vinculado a uma indústria, ou seja, uma extensão do estabelecimento industrial.
- c) A situação presente não é equivalente a do caso em discussão perante o STJ, na qual o estabelecimento fabril da Nestlé transferia mercadorias para um Centro de Distribuição (CD) em São Paulo, por um valor mais baixo do que o diretamente da fábrica (SP) para seu CD localizado em SP, que transferia para a filial do Rio Grande do Sul.

d) A empresa possui atividade mercantil/comercial adquirindo mercadorias de fabricantes/industriais (Brastemp, Sony, LG, Esmaltec, Metalfrio, etc) e não se pode utilizar a hipótese prevista no art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, equiparando a indústria.

No mérito, repete as mesmas razões apresentadas na impugnação, de que a fiscalização tomou como referência para a apuração da base de cálculo o valor da aquisição da mercadoria efetuada por estabelecimento sediado em outro Estado e em seguida, *“adicionou o valor do ICMS incidente do crédito do ICMS que não encontra respaldo na legislação tributária”* - método que consiste em retirar o ICMS do valor das entradas recebidas e *“adicionou o valor do imposto incidente sobre o valor das saídas do estabelecimento Capixaba”*.

Exemplifica à Nota Fiscal nº 877419 da Eletrolux do Brasil, de aquisição de 118 refrigeradores com valor de R\$57.224,10, frete de R\$4.583,59 e IPI de R\$8.583,62 totalizando R\$70.391,31 (fl. 428), que os autuantes apuraram como valor da entrada mais recente, excluindo valores relativos ao ICMS destacado na NF (R\$4.005,69), do ICMS s/frete (R\$320,85), do PIS (R\$1.019,83) e do COFINS (R\$4.697,38) totalizando R\$10.043,75 e valor líquido de R\$60.347,56. Em seguida, dividiram o valor líquido pelas 118 unidades, encontrando valor unitário de R\$511,42 e integraram a base de cálculo pela alíquota de 12% (dividiu por 0,88) apurando valor de R\$581,15.

Por sua vez, apurou a base de cálculo nas suas transferências, a exemplo da operação citada, considerando o valor total da aquisição de R\$70.391,31 (R\$57.224,10 + R\$4.583,59 + R\$8.583,62, respectivamente da mercadoria + frete + IPI).

Manifesta que os autuantes criaram uma metodologia própria para apurar a base de cálculo em oposição ao disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, art. 17, §8º, I da Lei 7.014/96, que determinam que a base de cálculo nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ferindo o princípio da legalidade.*

Informa ter realizado consulta junto à SEFAZ/BA, cujo Parecer nº 12.552/08 (fl. 439) esclarece como deve proceder na apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência desta natureza, tendo obtido como resposta que deveria adotar o valor correspondente à entrada mais recente, ao teor do art. 13, §4º da LC 87/96 (art. 56, V, “a” do RICMS/97).

Ressalta que o STF, no julgamento do RE 212209 e RE 582461 decidiu que *“não se pode excluir o ICMS da sua própria base de cálculo”* e não cabe à fiscalização tributária fazê-lo.

Também, o pacífico entendimento do STJ, consolidada na Súmula nº 166/96, que preconiza ser as operações de transferências entre estabelecimento da mesma empresa, um mero deslocamento, não constituindo fato gerador do ICMS. Transcreveu ementas de julgados do STJ.

Destaca ainda, que no AI 206891.0004/12-9, foi acusado de utilizar crédito fiscal de ICMS em valor superior à estabelecida em lei, excluindo o valor do ICMS, adicionando o valor do imposto incidente sobre a operação de saída de estabelecimento Capixaba. Já no AI 206891.0007/12-8, tomou como base para apuração do valor da entrada mais recente, excluindo os valores do ICMS, do PIS e da COFINS, em seguida adicionado o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento Capixaba.

E ainda que no AI 279459.0001/11-0 exigiram ICMS relativo à operação de transferência de mercadoria para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, desconsiderando o entendimento pacífico dos Tribunais Superiores.

Conclui que os autuantes utilizaram métodos diferentes de apuração do ICMS, o que vai de encontro o princípio da segurança jurídica, resultando em autuações infundadas e desarrozoadas, com claro intuito confiscatório. Requer uma interpretação definitiva do método de apuração do ICMS, em atendimento aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

Ressalta que a consulta permite ao contribuinte conhecer a interpretação oficial sobre a incidência da norma tributária, cuja resposta vincula a administração até que seja alterada, não

podendo negar a validade do procedimento adotado pelo sujeito passivo, a luz do art. 100 do CTN, que prevê a impossibilidade de aplicação de penalidades pecuniárias decorrente de ato normativo emanado pela própria administração. Requer a exclusão da multa e dos juros de mora.

Requer reforma da Decisão pela improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 444/445, ressalta que o Recurso é uma repetição dos argumentos suscitados na impugnação inicial e quanto à alegação de que existe erro na apuração da base de cálculo do lançamento, recomenda que o processo seja encaminhado à ASTEC/CONSEF pra emitir Parecer técnico esclarecendo a sistemática adotada no presente lançamento.

O processo foi submetido à pauta suplementar da 3ª CJF deste Conselho no dia 30/10/13 (fl. 447), tendo sido indeferido a proposta de diligência, sob o fundamento de que a mesma era desnecessária, face o critério utilizado pelos autuantes estarem em conformidade com a orientação contida na Instrução Normativa nº 52/13 (item 2).

A PGE/PROFIS no novo Parecer às fls. 456/460 acrescenta que o lançamento faz se acompanhar de demonstrativos, em conformidade com o disposto no art. 39 do RPAF/BA; as questões de vícios de inconstitucionalidades não podem ser apreciadas pelo CONSEF ao teor do disposto no art. 167, II do RPAF/BA; a Súmula 166 do STJ não tem efeito vinculante; há incidência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, ao teor do art. 4º, I da Lei nº 7.014/96.

Ressalta que a questão central gira em torno da interpretação do art. 13, §4º da LC 87/96, que envolve previsão de constituição de base de cálculo nas operações interestaduais, em homenagem ao pacto federativo (art. 18 da CF), cujas notas fiscais de aquisição demonstram base de cálculo nas operações de transferências de estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, em desacordo com os preceitos legais, limitando o recorrente a discutir tão somente a legalidade da metodologia adotada. Opina pelo Não Provimento do Recurso interposto.

Na assentada do julgamento em 29/04/14 o patrono do recorrente alegou que conforme documento à fl. 32, foi intimado para apresentar documentos em 14/02/10 e o Auto de Infração só foi lavrado em 27/03/12. Requer nulidade por ultrapassar o prazo legal de 90 dias de vigência da ação fiscal.

Também, que a Decisão do STJ no Agravo de Recurso Especial 48.146, não deu provimento à Decisão pela materialização da decadência decorrente de compensação de crédito fiscal, situação idêntica desta autuação. Requer, com base nesta jurisprudência, afastar a exigências de valores relativos ao período de janeiro a abril de 2007, face à ocorrência da decadência.

Na assentada do julgamento em 06/05/14 o patrono do recorrente citou a Decisão contida no Acórdão JF 0157-11/09, para reforçar o pedido de nulidade por entender ser ineficaz o Termo de Início de Fiscalização em que lastreou a ação fiscal. Também, solicitou que caso não acolhida a nulidade pretendida, que a 1ª CJF interpusse Recurso a Câmara Superior, para dispensar a multa ao teor da equidade, conforme previsto no art. 159 do RPAF/BA.

VOTO

Quanto à preliminar de mérito de decadência relativa a fatos gerados ocorridos no período de 01/01/07 a 09/04/07, verifico que já foi apreciada na Decisão proferida pela 5ª JF.

Quanto à Decisão proferida pelo STJ no Agravo de Recurso Especial 48.146/2012, que não deu provimento ao Recurso interposto pelo Estado da Bahia, observo que mesmo tomando conhecimento da jurisprudência de decisões de Tribunais Superiores, acompanhando o posicionamento emanado em Parecer exarado pela PGE/PROFIS, este Conselho a exemplo do Acórdão CJF Nº 0141-11/12, entende que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no art. 173, I do CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB/BA.

Logo, com relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2007, o Fisco, teria até o dia 31/12/2012, para constituir o lançamento e como o Auto de Infração foi lavrado em 27/03/12, não se configurou a decadência dos créditos tributários reclamados do período de 01/01/07 a 09/04/07.

No que se refere à nulidade suscitada sob o argumento de que a intimação contida à fl. 32 foi feita em 14/02/10 e perdeu a sua eficácia diante da lavratura do Auto de Infração lavrado em 27/03/12, verifico que no Auto de Infração foi indicado a Ordem de Serviço (OS) nº 506479 (fl. 2).

Entretanto, mesmo que a intimação inicial tenha sido feita em 14/02/10, constato que documentos acostados às fls. 34, 35 e 36 indicam entrega de documentos por parte do contribuinte nos dias 27/06/11, 05/12/11 e 20/03/12 o que denota não cumprimento do prazo para entrega de documentos contidos na intimação inicial. Por sua vez, a fiscalização lavrou Termo de Ocorrência no livro RUDFTO do estabelecimento autuado, indicando prorrogações dos trabalhos nos meses de dezembro/11 e março/12, ressaltando que foi devidamente autorizado pelo Inspetor Fazendário.

Pelo exposto, o fato de não ter sido lavrado o Auto de Infração, no prazo da validade da Ordem de Serviço inicial não constitui motivo suficiente para declaração da nulidade do Auto de Infração. Entendo que vencido o prazo inicial da OS, o sujeito passivo poderia fazer uso das prerrogativas de promover o pagamento ou denúncia do crédito tributário de forma espontânea. Na situação presente, denota ter ocorrido interação entre o sujeito passivo e a fiscalização, inclusive de não cumprimento dos prazos para entregas de documentos, o que culminou em prorrogações que foram registrados no livro RUDFTO.

No tocante a Decisão contida no Acórdão CJF 0157-11/09, constato que segundo a leitura do teor daquela Decisão, *“foi adicionada de uma outra Ordem de Serviço, desenvolvida sem conter o indispensável “termo de início da fiscalização” e a intimação do contribuinte não foi acompanhada dos demonstrativos necessários ao regular exercício do contraditório e da ampla defesa, (art. 46, RPAF/99)”*. Portanto, naquela situação ocorreu dois vícios concomitantes: ausência de Termo de Início de Fiscalização e falta de entrega dos demonstrativos que apuraram a base de cálculo do imposto exigido. Logo, difere substancialmente da situação em questão em que foi lavrado o mencionado Termo de Início e de prorrogação da fiscalização, bem como, entregue os demonstrativos que apuraram o imposto devido o que possibilitou exercer seu direito de defesa.

Por isso, não acato a nulidade suscitada.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 421/438), conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, o recorrente repete parte dos argumentos suscitados na impugnação inicial, de que:

- a) Não pode ser considerado na situação presente o julgamento REsp 1.109.298, da 2ª. Turma do STJ, por se tratar de transferência de mercadorias por um valor mais baixo que o da fábrica.
- b) Exerce atividade mercantil adquirindo mercadorias de industriais (Brastemp, Sony, LG, Esmaltec, Metalfrio, etc) e não se pode utilizar o art. 13, §4º, II da LC nº 87/96.
- c) Súmula nº 166/96/STJ decidiu que não constitui fato gerador as operações de transferências.
- d) É equivocada a metodologia para apurar a base de cálculo, com exclusão do ICMS relativo à aquisição da mercadoria e adição do imposto incidente sobre o valor das saídas interestaduais.
- e) Houve mudança de critério da apuração da base de cálculo entre o AI 206891.0004/12-9 e o AI 206891.0007/12-8, excluindo além do ICMS, os valores do PIS e da COFINS.
- f) Parecer nº 12.552/08 referenda o procedimento adotado na apuração da base de cálculo.

Verifico que a quase totalidades dessas arguições, inclusive de nulidade, foram apreciadas na Decisão da primeira instância, ora recorrida e não merece qualquer reparo.

Quanto ao Acórdão do STJ (Resp. 1.109.298), conforme apreciado pelo relator da 5ª JfF e ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, aquela Decisão versa sobre apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações de relativas à *“saída de mercadoria para estabelecimento localizado em*

outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, conforme estabelecido no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei e não a jurisprudência citada.

Relativamente à alegação de nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula 166 do STJ, conforme apreciado na Decisão em questão, a *“legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a LC 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa”* visto que os estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, § 3º, II, da LC 87/96).

Assim sendo, não tendo efeito vinculante a mencionada Súmula do STJ e havendo previsão legal da incidência do ICMS sobre as operações de transferências, está correta a fundamentação da Decisão ora recorrida. Ressalto que o próprio recorrente formulou consulta à SEFAZ (fl. 439) na qual explicitou como tributa as operações de transferências para filiais em outros Estados (BA → CE). E também, como tributou as operações de transferências recebidas (fl. 428), que foi objeto da autuação (ES → BA), não aplicando a mencionada Súmula 166 do STJ. Conclui-se que tendo tributado as operações de transferências interestaduais é contraditório invocar a aplicação da Súmula 166 do STJ, que decidiu pela não incidência do ICMS nestas operações.

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (Brastemp, Sony, LG, Esmaltec, Metalfrio, etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a 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:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... 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 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 [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

Por fim, com relação ao Parecer nº 12.552/08 (fl. 439), verifico que a mesma não foi formulada pelo estabelecimento autuado, e sim por estabelecimento que exerce atividade de “*fabricação de outros produtos químicos*”, motivo pelo qual fica desde já afastado o pedido de cancelamento da multa, tendo em vista que não ficou configurada orientação de procedimento ao sujeito passivo (art. 100, § Único do CTN).

Constato que na resposta da consulta, a parecerista manifestou entendimento de que nas operações de transferências, a base de cálculo a ser constituída tinha como base o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, §4, I da LC 87/96). Como o citado Parecer foi exarado em 18/07/08, é correto afirmar que de lá para cá, houve mudança de entendimento da administração tributária, quanto à interpretação do que é a “entrada mais recente”. Isso é manifesto na Instrução Normativa nº 52/13, quando orienta que na formação da base de cálculo o remetente “não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto”.

Este critério deve ser aplicado, também, nas operações de transferências para outros Estados.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa ou de interposição de Recurso para apreciação na Câmara Superior deste Conselho de Fazenda, observo que em se tratando de descumprimento de obrigação principal, falece competência a esta 1ª CJF para apreciar tal pedido, ao teor do art. 159

do RPAF/BA.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de decadência e mérito - Acolhimento da Súmula 166)

Conforme visto, o Nobre Relator desacolheu a arguição de decadência relativa a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/07 a 09/04/07, como fundamentado em seu voto, sobre o que peço vênia para dissentir por entender que o prazo decadencial começa a fluir do primeiro dia subsequente da ocorrência do fato gerador e não da lavratura do auto de infração, sendo assente no âmbito do STJ que, em se tratando de tributo sujeito à lançamento por homologação, mas que ausente o pagamento, ainda que parcial, há de se aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, ou seja, a contagem deve ser a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao daquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Inversamente, em ocorrendo o pagamento antecipado mesmo que o seja parcial, o prazo decadencial para o lançamento é de cinco anos a contar do fato gerador consoante a disposição do § 4º, do art. 150, do CTN. Logo, acolho, a decadência arguida com acerto pelo sujeito passivo.

Divirjo, ainda, quanto à matéria que suscitou a controvérsia quanto ao expurgo relativo às contribuições ao PIS e à COFINS, eis que, através do auto de infração em comento, foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pela Recorrente em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre os estabelecimentos de sua titularidade.

Assim é que, o ilustre Relator confirmou a decisão de primeiro grau, e considerou como base de sustentação a orientação do Superintendente da Administração Tributária positivada pela Instrução Normativa nº 52/13, que dispõe sobre a formação da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, o que discordo, por considerar que essa instrução não apenas teve fito de orientar já que extrapolou, ou seja, a Superintendência da Administração Tributária ao interpretar analogicamente o inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/96 àquelas de que trata o inciso II do mesmo artigo, equiparou o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta, sem, contudo, atentar que por força da regra do art. 108 do CTN, que é no sentido de que o uso da analogia somente é cabível na ausência de disposição legal expressa e, ainda, se disto não resultar na exigência de tributo em lei não positivado.

É dizer, nesta toada, e o faço com esteio no sistema positivo pátrio, do qual, como é sabido, as instruções normativas são espécies da norma infra legal, e que por isto mesmo não tem força legal alguma para alterar, seja para ampliar ou reduzir conceitos positivados em lei em sentido estrito à qual deve observância, sob pena de afronta aos princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários que são da segurança jurídica, o que foi ofendido na medida em que a IN nº 52/13, desprezou o comando da Constituição Federal de 1988, que confere legitimidade à Lei Complementar para que defina os tributos e suas espécies, e, extensivamente, quanto ao correspondente fato gerador e sua base de cálculo.

Com efeito, refiro-me à Lei Complementar nº 87/96, que traz em seu bojo e de modo cristalino, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, a saber:

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

§4 – 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; (grifos meus);

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.

A Lei n.º 7.014/96, por seu turno, em harmonia com a LC hierarquicamente superior, preconiza nestes termos:

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; (grifos meus).

Pelo que, dessa exegese, não há como concluir diversamente, sendo precisa a lei ao dispor acerca de como deve ser base de cálculo utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda, e há de sê-lo como base no *valor da entrada mais recente*, sendo esta a inteligência que se extrai da legislação vigente que é expressa, recepcionada no inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que, também expressa e inequivocamente, dispõe que o **preço de aquisição ou valor da entrada mais recente da mercadoria** a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, contemplando o valor das contribuições ao PIS e à COFINS que incidem sobre o montante das vendas.

Acrescento, ainda, que se não bastasse isto, de ter havido interpretação extensiva pela Superintendência da Administração Tributária mesmo até, como devo destacar, sem existência alguma de lacuna legislativa, a argumentação do recorrente merece guarida ante à configuração da situação fático-jurídica prevista na Súmula nº 166 do STJ, sendo certo, pois, certo que um simples deslocamento físico de mercadorias não pode se traduzir em circulação passível de incidência do ICMS, daí que a doutrina de escol é no sentido de que é preciso haver a circulação jurídica e não somente a física, e que decorra de ato de mercancia, com objetivo de angariar lucro com a transferência do bem, o que no caso presente não ocorreu quando das referidas transferência mantendo-se a propriedade com o mesmo titular.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **206891.0004/12-9**, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE LTDA. (DUKEL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.177.629,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Alessandra Brandão Barbosa, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA - VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS