

A. I. N° - 206877.0001/13-0
AUTUADO - TECIDOS E ARMARINHOS MIGUEL BARTOLOMEU S.A.
AUTUANTE - ALEXANDRE ALCÂNTARA DA SILVA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 11.02.2014

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0006-01/14

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO N° 7.799/00. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. VENDAS PARA NÃO CONTRIBUINTE DO ICMS. a) VENDAS PARA PESSOAS NÃO INSCRITAS OU COM INSCRIÇÃO ESPECIAL. Reconhecido pela autoridade fiscal que houve equívocos no levantamento em virtude de modificações introduzidas no § 3º do art. 1º do Decreto nº 7.799/00. Reduzido o valor do imposto a ser lançado. b) VENDAS PARA CONTRIBUINTE DESABILITADOS. Fato demonstrado nos autos. Embora o poder de polícia seja atribuição do Estado, o contribuinte, para se resguardar de situações como esta, deve consultar sempre as bases de dados da SEFAZ no portal da internet onde são disponibilizadas as informações quanto aos contribuintes com inscrições ativas e inativas no cadastro de contribuinte. Uma vez demonstrado que os clientes do autuado se encontravam com suas inscrições na condição de “Inativas”, há que se convir que nesses casos o autuado não poderia usufruir do tratamento tributário diferenciado previsto no Decreto nº 7.799/00. Configurada a infração. 2. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS PARA ESTABELECIMENTO DO MESMO TITULAR SITUADO EM OUTRO ESTADO. VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. O autuado reclama que a autoridade fiscal não indicou na legislação qualquer norma que possa validar o critério adotado. A autoridade fiscal contrapõe que se baseou na norma contábil brasileira, consoante o disposto no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, aprovado pela Resolução CFC nº 1.170/09 (NBC TG 16 – Estoques). Base de cálculo é matéria de reserva legal: só a lei pode fixar base de cálculo. Princípio da tipicidade cerrada. Distinção entre valor (preço) e custo. Estrita observância da terminologia empregada pelo legislador – § 8º do art. 17 da Lei nº 7.014/96: inciso I - a base de cálculo é o “valor” (preço) da entrada mais recente, quando as mercadorias transferidas são industrializadas e a industrialização foi feita por terceiros; inciso II - a base de cálculo é o “custo” da mercadoria produzida, quando as mercadorias transferidas são industrializadas pelo próprio estabelecimento remetente; inciso III - a base de cálculo é o “preço” (valor) corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente, quando se trata de transferências de mercadorias não industrializadas (produtos extrativos e agropecuários). Na situação em exame, a regra é a do inciso I: na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação, a base de cálculo do imposto é o “valor” correspondente à entrada mais recente da

mercadoria. No inciso I a lei não fala em “custo”. A lei fala em custo é no inciso II. No caso de transferência interestadual efetuada por estabelecimento comercial, o inciso I prevê que a base de cálculo é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Valor é preço. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Em situações análogas, em que os autuantes não indicaram o dispositivo legal ou regulamentar em que se basearam para efetuar o “mecanismo de cálculo” em discussão e não citaram uma decisão sequer que cuidasse do caso específico dessa questão, os lançamentos foram julgados insubsistentes por esta Junta. Porém, no presente caso, o autuante trouxe aos autos uma decisão da 5ª Junta, que julgou procedente Auto de Infração em situação semelhante “com base em reiterada jurisprudência do CONSEF”, conforme consta na ementa. Em face disso, mantém-se o lançamento, em sintonia com aquela decisão, deixando que a instância superior venha a dirimir dúvidas quanto à estrita legalidade do lançamento. **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. VENDAS PARA CONTRIBUINTES DESABILITADOS NO CADASTRO DE CONTRIBUINTES.** Fato demonstrado nos autos. Não acatada a alegação, sem prova, de que não teria havido prejuízo para o Estado porque a filial baiana teria recolhido o imposto na forma de débito e crédito. Lançamento mantido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27.3.12, apura os seguintes fatos:

1. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 7.799/00, nas vendas para não contribuintes (pessoas não inscritas ou com inscrição especial), sendo lançado tributo no valor de R\$28.210,34, com multa de 60%;
2. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 7.799/00, nas vendas para contribuintes desabilitados [sic], sendo lançado tributo no valor de R\$20.649,09, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de erro na determinação da base de cálculo, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas – transferências da Bahia para Minas Gerais por valor abaixo do valor da entrada mais recente, tendo a fiscalização, na apuração da base de cálculo, a fim de equiparar a carga tributária de saída (12%), excluído o valor do ICMS na entrada mais recente (7%) e incluído o imposto das operações interestaduais (12%), porque o contribuinte sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais e por isso a fiscalização excluiu do valor das mercadorias 7%, e as transferências também ocorreram sempre para Minas Gerais, e por isso a fiscalização incluiu 12% no valor das mercadorias –, sendo lançado tributo no valor de R\$27.628,99, com multa de 60%;
4. falta de retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste

estado – vendas a contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes –, sendo lançado tributo no valor de R\$16.758,12, com multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 109/115) alegando que no caso do item 1º houve um equívoco do fisco, já que o § 3º do art. 1º do Decreto 7.799/00 tem uma receita diferente, que muda o aspecto da operação, uma vez que o tratamento tributário previsto nesse artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes sob os códigos de atividades econômicas constantes nos itens 12-A, 13, 14-A, 14-B e 14-C do anexo único do referido decreto, com destino a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício ser considerado como saída para contribuinte, e portanto o entendimento da empresa foi perfeito nas vendas com redução de ICMS para estes clientes – construtoras, hospitais –, amparada na legislação referida, e nessas operações, permitidas pela legislação tributária do Estado da Bahia e indevidamente incluídas no Auto de Infração, foi acrescido à autuação um valor inexistente de R\$25.425,56, que deverá ser decotado.

Impugna também o lançamento do 2º item, alegando que a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas é de responsabilidade do Estado, e, demonstrando que o fisco deveria exercer essa fiscalização desde sempre, a partir de 2012, as Notas Fiscais elencadas no Auto de Infração não seriam emitidas, seriam denegadas no “portal”.

Reclama que o poder de polícia é dado ao fisco, não só para facilitar a arrecadação, mas também para que exerça de fato o seu poder fiscalizador, não permitindo infrações e erros, porém o contribuinte não tem esse poder e não deve obrigatoriamente conhecer esses detalhes da legislação fiscal em casos em que deve confiar no Estado.

A seu ver isso demonstra que no sistema informatizado da receita estadual esses contribuintes tinham as inscrições perfeitamente regulares ao tempo e ao modo das operações objeto da glosa em discussão.

Aduz que emitiu Notas Fiscais cuja impressão foi autorizada pelo fisco baiano, o que as legitima e torna legal a operação, contrariando frontalmente o Auto de Infração.

Também impugna o item 3º, observando que o seu estabelecimento situado no Estado de Minas Gerais transfere para sua filial na Bahia um produto pelo preço de R\$ 44,23, acumulado do ICMS de 7%, e recolhe os R\$ 3,09, e ao transferi-lo de volta recolhe no Estado da Bahia 12% sobre R\$ 44,23, ou seja, R\$ 5,31, de modo que, ao transferir de volta mercadoria do Estado da Bahia para o Estado de Minas Gerais, a empresa está onerando seu preço na volta em R\$ 2,22,5%.

Argumenta que, se a operação for efetuada na forma como quer o fisco da Bahia, o ICMS de 12% sobre R\$ 46,74 (R\$5,61) irá modificar artificialmente o custo da mercadoria em R\$ 0,31, na volta, o que seria uma insensatez.

Sustenta que em uma operação de venda da filial da Bahia para Minas Gerais seria razoável esse procedimento (apenas operacional), para que contabilmente o custo da mercadoria representasse o seu valor real, mas na transferência é um absurdo, uma heresia inconcebível, pois a empresa não vai onerar a si mesma, criando um custo artificial e que lhe custaria na realidade um recolhimento de ICMS injustificado e inconstitucional.

Protesta que a autuação efetuada pelo fisco da Bahia fere de morte o princípio da não cumulatividade, básico no ICMS, o que fere de morte sua pretensão. Aduz que o art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é claro quando estipula que o valor deverá ser sempre o último (mais recente) de custo.

Reclama que o fisco da Bahia, em suas elucubrações, não conseguiu achar uma legislação própria, que justificasse tal atitude, e portanto não a apresentou, de modo que todo o valor deste

3º item deve ser decotado do valor total da autuação. Transcreve o art. 3º e § 1º do Decreto 406/68. Considera que a lógica da operação deixa claro o direito do contribuinte, pois, ao recolher a diferença do ICMS, nas transferências, estaria ele cobrando o imposto de si mesmo.

Acrescenta que, nos casos citados, a saída da mercadoria efetuada pela filial da Bahia, com o recolhimento do total do ICMS, compensou totalmente a diferença em discussão, não restando espaço para o fisco cobrar diferença nenhuma na operação casada, pois houve no caso um recolhimento da diferença cobrada pela filial da Bahia. Considera que a autuação em pauta aconteceu após o recolhimento do tributo reclamado, o que desclassifica em definitivo o trabalho efetuado pelo fisco, não podendo ser reclamado tributo já recolhido no total exigido pela legislação em vigor.

Quanto ao item 4º, alega que, mesmo quando não houve o recolhimento da diferença da substituição tributária, nas vendas, o estado da Bahia não sofreu prejuízo no recolhimento do ICMS, já que a filial da Bahia recolheu o imposto na forma de débito e crédito, gerando um valor superior à fórmula usada na substituição tributária.

Pede o cancelamento do Auto de Infração, por sua inconsistência e nulidade, extinguindo-se o lançamento fiscal.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 131/150). Com relação à alegação do contribuinte de que houve um equívoco do fisco, tomando por referência o § 3º do art. 1º do Decreto 7.799/00, o fiscal contrapõe dizendo que não foi observado pelo contribuinte que o dispositivo citado tinha à época do cometimento do ilícito (exercício de 2011) outra redação, conforme transcreve:

a) primeira redação, dada ao § 3º do art. 1º pelo Decreto nº 10.156, de 13.11.06 (efeitos de 1º.8.06 a 31.10.11):

“§ 3º Estende-se o tratamento tributário previsto neste artigo às operações internas realizadas por estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial.”

b) segunda redação, dada pelo Decreto nº 13.339, de 7.10.11 (efeitos de 1º.11.11 a 19.12.11):

“§ 3º O tratamento tributário previsto neste artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuinte inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte.”

c) terceira redação, dada pelo Decreto nº 13.537, de 19.12.11 (efeitos de 20.12.11 a 30.06.12):

“§ 3º O tratamento tributário previsto neste artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuinte inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS), sob os códigos de atividades econômicas constantes dos itens 12-A, 13, 14-A, 14-B e 14-C do Anexo Único deste decreto destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício, ser considerado como saída para contribuinte”.

Em face desses elementos, o fiscal informa que fez novo levantamento e constatou que em seus levantamentos, no período de 1º.1.11 a 31.10.11, havia incluído indevidamente as vendas destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial, e no período de 1º.11.11 a 31.12.11 havia incluído indevidamente as vendas destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, e, diante disso, foi apurada uma redução do valor

devido pelo contribuinte, conforme demonstrado que apresenta, reduzindo-se o imposto originariamente lançado de R\$ 28.210,34 para R\$ 3.797,45.

Quanto ao item 2º, o fiscal contesta as alegações da defesa dizendo que o autuado se contradiz em sua impugnação, quando inicialmente alega que as emissões de Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) são de responsabilidade do Estado, para logo em seguida reconhecer que foi ele mesmo o emissor das NF-es. Aduz que o fato de ter as NF-es sido autorizadas demonstra que em momento algum o fisco impediu o contribuinte de exercer suas operações mercantis, pois o autuado deveria consultar as bases de dados da SEFAZ, onde periodicamente é disponibilizado em seu portal na internet de forma universal o rol de todos os contribuintes com inscrições ativas no cadastro de contribuinte. e o acesso a tais informação é por demais simples, pois as informação estão disponível no site da SEFAZ Bahia, <http://www.sefaz.ba.gov.br>, e, acessando-se o canal INSPETORIA ELETRÔNICA, lá, na seção DOWNLOAD, no item ARQUIVOS, baixa-se “CNPJ de Ativos e Inativos”, sendo esta informação atualizada diariamente após as 20 horas, conforme informado no respectivo canal de “download”.

Em face dessas ponderações, o fiscal conclui que cabia ao contribuinte observar que “poderia vender” para seus clientes, mesmo não estando estes com sua inscrição estadual na condição de “Inativa”, apenas não poderia usufruir do tratamento tributário diferenciado previsto no Decreto nº 7.799/00.

O fiscal ressalta que o fato de efetuar vendas para contribuintes na condição de “Inativos” no cadastro de contribuintes ensejaria ainda a necessidade de o contribuinte proceder à retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e, como não o fez, foi atuado, conforme consta na infração 4ª, que é decorrente desta 2ª infração, não tendo o contribuinte contestado o seu mérito, apenas se limitando a dizer que não houve prejuízos para o estado.

Diz que mantém a cobrança do item 2º.

Com relação ao item 3º, o fiscal observa que na defesa o autuado citou o Decreto-Lei 406/68, que regulamentava, dentre outros, o revogado ICM, não mais podendo ser aplicado, porque não foi recepcionado pelo sistema tributário nacional inaugurado pela Constituição de 1988. Lembra que, após a vigência da nova Carta, foi editado o Convênio ICM 66/88, que disciplinou o ICMS até a edição da Lei Complementar nº 87/96. Em face disso, pontua que não são mais aplicáveis as regras do Decreto-Lei nº 406/68, devendo prevalecer o regramento da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 7.014/96, da Bahia. Transcreve o § 4º da Lei Complementar nº 87/96, que cuida da base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro estado pertencente ao mesmo titular.

Transcreve também os arts. 19 e 20, que dizem respeito à não cumulatividade e à apuração do imposto.

Também transcreve os arts. 17, 28 e 24 da Lei estadual nº 7.014/96, que instituiu o ICMS, e os arts. 56, inciso V, e 91 do Regulamento do ICMS de 1997. Conclui dizendo que, diante da exposição da legislação do ICMS, seja ela a prevista na lei complementar, na lei estadual ou no regulamento do ICMS, não resta maior clareza do que esta: a base de cálculo do ICMS devido nas operações interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no caso em questão, atividade entre estabelecimentos comerciais, é o valor correspondente à entrada mais recente.

Aduz que no Auto de Infração deixou clara a sistemática adotada para a apuração da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, considerando a exclusão do ICMS.

A seu ver, o procedimento adotado na fiscalização encontra amparo entre os principais doutrinadores da contabilidade, na norma contábil brasileira, consoante disposto no item 11 do

Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, aprovado pela Resolução CFC nº 1.170/09 (NBC TG 16 – Estoques) e em julgamentos do CONSEF.

Conclui dizendo que mantém o lançamento do item 3º.

Quanto ao item 4º, o fiscal observa que em sua impugnação o autuado, ao afirmar que “mesmo quando não houve o recolhimento da diferença da ST”, deixou explícito que não está discutindo o mérito da autuação, ao assumir que realmente não houve o recolhimento do ICMS da substituição tributária, e que supostamente a Bahia não sofreu prejuízo no recolhimento do ICMS.

No tocante à alegação do autuado de que o ICMS devido foi recolhido na sistemática “débito e crédito”, o fiscal contrapõe que o que se está cobrando neste item 4º é uma “hipótese de incidência” diversa da citada na peça impugnatória, porque, enquanto na impugnação a hipótese de incidência citada pelo autuado se relaciona às “operações próprias” do contribuinte, apuradas através da sistemática “débito e crédito”, o item 4º do Auto se refere a cobrança de outra hipótese de incidência, ou seja, aquela relativa às operações subsequentes a serem realizadas pelos contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes para os quais o autuado efetuou vendas, e em cujas operações, a Lei nº 7.014/96 atribui ao autuado a condição de contribuinte por substituição, conforme art. 8º, I, responsabilidade esta também prevista no RICMS/97, no art. 353, I.

Aduz que ficou comprovado através dos anexos acostados aos autos que o contribuinte realizou vendas de mercadorias para contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes sem efetuar a retenção do ICMS por substituição tributária, e por isso diz que mantém a cobrança do item 4º.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração “no valor total de R\$69.392,35” [*sic* – na soma das parcelas que é feita a seguir, consta valor diverso: R\$68.833,65].

Dada ciência do teor da informação ao contribuinte, este se manifestou (fls. 165/167) assinalando que, no item 1º, o fiscal declarou na informação ter incluído indevidamente em seus levantamentos as situações que indica, e apresentou novo demonstrativo, permanecendo o imposto no valor de R\$3.797,45, com o qual diz que concorda.

Quanto ao item 2º, alega que na contestação o fiscal procura desfazer com argumentos não válidos, a responsabilidade do fisco na emissão de Notas Fiscais Eletrônicas, afirmando que o Contribuinte deveria ter verificado a condição do cliente antes de mandar emitir a NF-e para ter direito ao tratamento tributário diferenciado, mantendo o que foi imputado no Auto de Infração, mas tal argumento em nada muda a defesa, pois, se a receita baiana passou a impedir que as Notas Fiscais sejam autorizadas e, conseqüentemente, emitidas quando o contribuinte se encontrar na situação de “inapto” em seu cadastro, é porque chegou à conclusão de que a responsabilidade era realmente sua, o que leva a empresa a aditar os argumentos apresentados na defesa.

No tocante ao item 3º, diz que há um enorme equívoco do autuante ao tratar o tempo todo do preço da entrada mais recente, porque na defesa não foi impugnado esse conceito, uma vez que a revolta da empresa não é pelo uso do preço mais recente e sim pela inclusão no preço de transferência de um valor de ICMS diferente do original que foi retirado contabilmente para criar o custo sem ICMS. Usando o exemplo do Auto de Infração, do azulejo, sustenta que o valor total do custo dessa mercadoria na entrada (com ICMS) foi de R\$44,23, e na saída esta deve ser a base de cálculo.

Aduz que, acrescentando-se ao valor sem o ICMS o valor do ICMS que se retirou, 7% e não 12%, como fez o fisco, o valor fica o mesmo da entrada, mas com 12%, tirado não se sabe de onde, mudando-se a base de cálculo de R\$ 44,23 para R\$46,74, gerando um tributo a maior e que não mais será recuperado pelo contribuinte, o que desrespeita o princípio da não cumulatividade. Reclama que não existe legislação que proteja esta situação, o que a torna absolutamente ilegal.

Acrescenta que a sua filial baiana não realiza qualquer operação de aquisição de mercadorias para revenda diretamente com terceiros, o que pode ser verificado em sua escrituração fiscal e nas DMAs, pois todas as mercadorias que recebe vêm da matriz, sediada em/Minas Gerais, com destaque do ICMS de 7%, e, em virtude disso, toda operação de transferência da filial baiana para a matriz mineira nada mais é do que uma operação de devolução de mercadorias recebida em transferência, sujeita, portanto, também à alíquota de ICMS de 7%, à luz do princípio da não cumulatividade. Alega que a filial baiana tem direito ao creditamento do ICMS da operação própria e do ICMS retido por substituição tributária, incidentes nas transferências de mercadorias recebidas de sua matriz mineira e posteriormente devolvidas à mesma, uma vez que o fato presumido na operação inicial não ocorreu.

Quanto ao item 4º, diz que permanece o argumento apresentado na defesa, porém merece uma análise mais profunda dos dispositivos legais imputados na justificação da infração. Alega que a redação do “caput” do art. 353 do RICMS/97 deixa claro que a retenção do imposto tem a finalidade de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subseqüentes a serem realizadas pelos adquirentes baianos, determinando o inciso I que quando o contribuinte efetua saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no cadastro de contribuintes também é devida a mencionada antecipação tributária, com o que a empresa não pode concordar, uma vez que o conceito de “não inscrito” consiste na dispensa de inscrição estadual para aqueles que não realizam operações que a lei tributária qualifica como sujeitas à incidência do tributo. Diz que, ao verificar várias Notas Fiscais listadas na autuação, constatou que muitos clientes, não inscritos no cadastro de contribuintes por não realizarem operações sujeitas ao ICMS, como é o caso dos prestadores de serviços, estão erroneamente inseridos na mencionada infração, citando como exemplo a Nota Fiscal 345161, de 1º.12.11, para o cliente Bonella Florestal Ltda., cujo regime de apuração do ICMS é de “não contribuinte”, e portando jamais poderá ser devido qualquer tipo de antecipação tributária nessa situação. Conclui dizendo que existem muitos casos em que os contribuintes considerados inabilitados se encontravam devidamente habilitados no período fiscalizado, e portanto todo o trabalho fiscal relacionado a essa infração tem erros materiais que propiciam a sua nulidade de pleno direito.

Pede que a decisão lhe seja favorável quanto à inconsistência e nulidade do Auto de Infração, extinguindo-se o lançamento fiscal.

Ao ter vista dos autos, o fiscal autuante voltou a se manifestar (fls. 171/175), dizendo que o autuado concordou com o novo valor apurado na informação fiscal, e sendo assim deve ser emitido de imediato pelo setor competente o respectivo Documento de Arrecadação Estadual para quitação da parte reconhecida, no valor de R\$ 3.797,45, com os devidos acréscimos legais, independentemente do julgamento do Auto de Infração, nos termos do artigo 132-A do RPAF.

Quanto aos itens 2º, 3º e 4º, considera que o contribuinte não apresentou elementos novos em sua nova defesa, e por isso diz que mantém os argumentos apresentados na contestação.

Observa que o contribuinte citou apenas como exemplo em sua nova defesa a venda realizada através da Nota Fiscal Eletrônica 345161, emitida em 1º.12.11, para a empresa Bonella Florestal Ltda., inscrita no CNPJ sob nº 04.602.367/0001-36, Inscrição Estadual nº 55.935.003. Destaca a tela de consulta da chave de acesso a que se refere a referida Nota Fiscal. Informa que a empresa Bonella Florestal Ltda., apesar de já ter sido inscrita no cadastro do ICMS, estava com sua inscrição estadual inapta na data da referida operação venda, conforme é possível observar na tela de consulta da sua situação cadastral, demonstrando que ficou desabilitada por pedido de baixa no dia 31.10.11.

Opina pela procedência parcial do Auto de Infração “no valor total de R\$ 69.392,35” [sic – no quadro que apresenta em seguida o total do imposto remanescente é de R\$ 68.833,65).

Consta à fl. 186 que foi paga parte dos valores lançados.

VOTO

Compõem o presente Auto de Infração 4 lançamentos.

O 1º lançamento diz respeito a recolhimento de ICMS efetuado a menos em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 7.799/00, nas vendas para não contribuintes.

O contribuinte impugnou o lançamento alegando que o § 3º do art. 1º do Decreto nº 7.799/00 tem uma receita [redação] diferente, que muda o aspecto da operação, uma vez que o tratamento tributário previsto nesse artigo se estende às operações internas realizadas de estabelecimentos de contribuintes inscritos no cadastro de contribuintes sob os códigos de atividades econômicas constantes nos itens 12-A, 13, 14-A, 14-B e 14-C do anexo único do referido decreto, com destino a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, podendo, para efeito de correspondência do percentual de faturamento à fruição do benefício ser considerado como saída para contribuinte, e portanto o entendimento da empresa foi perfeito nas vendas com redução de ICMS para construtoras, hospitais.

O fiscal autuante na informação após breve circunlóquio admite que realmente o dispositivo citado passou por modificações no curso do tempo, conforme transcreve. Em face desses elementos diz que constatou que no período de 1º.1.11 a 31.10.11 havia incluído indevidamente as vendas destinadas a não contribuintes do ICMS inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia na condição de especial, e no período de 1º.11.11 a 31.12.11 havia incluído indevidamente as vendas destinadas a pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, e, diante disso, foi apurada uma redução do valor do imposto de R\$28.210,34 para R\$3.797,45.

Ao tomar ciência do resultado da revisão do lançamento, o contribuinte manifestou-se dizendo que concorda com o novo valor.

Está portanto cessada a lide quanto ao item 1º.

O item 2º cuida de ICMS recolhido a menos em virtude de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 7.799/00, nas vendas para contribuintes desabilitados.

O contribuinte alega que, ao emitir as Notas Fiscais Eletrônicas, a impressão foi autorizada pelo fisco baiano, o que as legitima e torna legal a operação, tendo em vista que, demonstrando que o fisco deveria exercer essa fiscalização desde sempre, a partir de 2012, as Notas Fiscais elencadas no Auto de Infração não seriam emitidas, pois seriam denegadas no “portal”. A seu ver isso demonstra que no sistema informatizado da receita estadual seus clientes tinham as inscrições perfeitamente regulares ao tempo e ao modo das operações objeto da glosa em discussão, uma vez que a emissão de Notas Fiscais Eletrônicas é de responsabilidade do Estado. Reclama que o poder de polícia é dado ao fisco, para que exerça de fato o seu poder fiscalizador, porém o contribuinte não tem esse poder e não deve obrigatoriamente conhecer esses detalhes da legislação fiscal em casos em que deve confiar no Estado.

De fato, o poder de polícia é do Estado. O contribuinte não pode fiscalizar seus clientes. Porém, para se resguardar de situações como esta, deve consultar sempre as bases de dados da SEFAZ no portal da internet onde são disponibilizadas as informações quanto aos contribuintes com inscrições ativas e inativas no cadastro de contribuinte (<http://www.sefaz.ba.gov.br>, canal Inspetoria Eletrônica, seção Download, item Arquivos, CNPJ de Ativos e Inativos).

Uma vez demonstrado que os clientes do autuado se encontravam com suas inscrições na condição de “Inativas”, há que se convir que nesses casos o autuado não poderia usufruir do tratamento tributário diferenciado previsto no Decreto nº 7.799/00.

Está configurada a infração do item 2º.

O 3º item acusa erro na determinação da base de cálculo, nas transferências de mercadorias da Bahia para Minas Gerais por valor abaixo do valor da entrada mais recente, tendo a fiscalização, na apuração da base de cálculo, a fim de equiparar a carga tributária de saída (12%), excluído o valor do ICMS na entrada mais recente (7%) e incluído o imposto das operações interestaduais (12%), porque o contribuinte sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais e por isso a fiscalização excluiu do valor das mercadorias 7%, e as transferências também ocorreram sempre para Minas Gerais, e por isso a fiscalização incluiu 12% no valor das mercadorias.

O contribuinte impugnou o lançamento protestando que, se a operação for efetuada na forma como quer o fisco da Bahia, tal sistemática irá modificar artificialmente o custo da mercadoria, o que a seu ver seria uma insensatez. Admite que em uma operação de venda da filial da Bahia para Minas Gerais seria razoável esse procedimento, apenas operacionalmente, mas na transferência considera um absurdo, uma heresia inconcebível, pois a empresa não vai onerar a si mesma, criando um custo artificial e que lhe custaria na realidade um recolhimento de ICMS injustificado e inconstitucional. Protesta que a autuação efetuada pelo fisco da Bahia fere de morte o princípio da não cumulatividade, básico no ICMS, o que fere de morte sua pretensão.

Aduz que o art. 13, § 4º, da Lei Complementar 87/96 é claro quando estipula que o valor deverá ser sempre o último (mais recente) de custo.

Reclama que o fisco da Bahia, em suas elucubrações, não conseguiu achar uma legislação própria, que justificasse tal atitude, e portanto não a apresentou, de modo que todo o valor deste 3º item deve ser decotado do valor total da autuação.

Base de cálculo é matéria de reserva legal. *Só a lei* pode fixar base de cálculo. E, de acordo com o princípio da *tipicidade*, a base de cálculo há de ser aquela que a lei estabelecer, não se admitindo interpretação extensiva ou restritiva. Se a autoridade que procede ao lançamento adota critérios não previstos pela lei, pode incorrer em arbitramento.

Na descrição da base tributável, o legislador emprega termos como “valor”, “preço”, “custo”.

Quando o legislador fala em *valor*, leva-se em conta a quantidade monetária a ser recebida ou paga por determinada mercadoria ou serviço, em função de sua capacidade de ser negociada no mercado. Nessa acepção, “valor” é sinônimo de “preço”. Estão sujeitos à avaliação em termos de *valor* ou *preço* todos os bens materiais aos quais se possa atribuir a natureza de bem econômico passível de venda ou troca por outros bens. O valor ou preço é uma medida variável de acordo com as leis de mercado, ficando por isso sujeito a majoração em caso de escassez ou de minoração em caso de abundância, bem como de outros fatores como a moda, a propaganda, etc.

Já o conceito de *custo* leva em conta os fatores empregados na *produção* de um bem, podendo abranger inclusive elementos subjetivos, como o esforço ou trabalho empreendidos com o fito de se obter algo.

Isso não é filosofia. Esses são os *termos empregados pelo legislador* e adotados nas *praxes* do comércio e da indústria e na linguagem contábil.

No comércio, as mercadorias são vendidas em função de seu *valor* ou *preço de mercado*.

Também nas prestações de serviços o que o prestador cobra do usuário é o *preço* do serviço

Nas indústrias, os *preços* são fixados em função do *custo*, que é apurado a partir de cálculos monetários a partir do capital, insumos, tempo gasto na produção e margem de lucro.

Esses foram os *critérios adotados pelo legislador* ao redigir a Lei Complementar nº 87/96 e pelo legislador estadual ao redigir a Lei nº 7.014/76. É só ler os arts. 17 a 23 da Lei nº 7.014/76, que reproduzem os exatos termos da Lei Complementar nº 87/96.

O autuado reclamou que a autoridade autuante não conseguiu encontrar na legislação qualquer norma que possa validar o critério adotado neste caso.

O deslinde da questão requer a leitura do § 8º do art. 17 da Lei 7.014/96:

“§ 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;
- 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.”

Analisando cada um dos três incisos desse parágrafo, considerando-se que o inciso II se refere a “mercadoria produzida” (indústria) e que o inciso III se refere a mercadorias “não industrializadas” (produtos extrativos e agropecuários), conclui-se, por exclusão, que o inciso I diz respeito a mercadorias “industrializadas” transferidas por estabelecimento comercial.

Postas nesses termos as ideias, interpreta-se assim o referido § 8º:

- a) o inciso I cuida da base de cálculo quando as mercadorias transferidas são *industrializadas* e a industrialização foi feita *por terceiros* – a base de cálculo é o *valor* correspondente à *entrada mais recente*;
- b) o inciso II cuida da base de cálculo quando as mercadorias transferidas são *industrializadas pelo próprio estabelecimento remetente* – a base de cálculo é o *custo* da mercadoria produzida;
- c) o inciso III cuida da base de cálculo quando se trata de transferências de mercadorias *não industrializadas* (produtos extrativos e agropecuários) – a base de cálculo é o seu *preço* corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Na situação em exame, em face da descrição feita no Auto de Infração, o que interessa aqui é a regra do inciso I, partindo-se então do pressuposto de que o remetente é estabelecimento comercial e as mercadorias são industrializadas por terceiros, que foram transferidas para outro estabelecimento do mesmo titular em outro Estado. Tendo em vista que, nos termos do § 8º do art. 17 da Lei nº 7.014/96, na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a *base de cálculo* do imposto é o *valor* correspondente à *entrada mais recente* da mercadoria, resta apenas indagar o que se entende por “valor” da entrada mais recente.

Note-se que a lei não falou em “custo”. A lei fala em custo é no inciso II. No inciso I a lei fala é em *valor*, ou seja, *preço*.

Ao indagar-se o que venha a ser o *valor da entrada mais recente*, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o *valor pago* na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete,

quando a aquisição é feita a preço CIF.

Num ponto estão de acordo o contribuinte e o autuante: a base de cálculo do ICMS devido nas operações interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, no caso em questão, é o valor correspondente à entrada mais recente.

A discussão é quanto aos “ajustes” feitos pela autoridade fiscal.

A dificuldade no deslinde da questão deste item 3º é que no enquadramento legal o autuante não indica onde encontrou fundamento legal para proceder aos ajustes (exclusões e inclusões) que efetuou na determinação da base de cálculo. A reclamação do autuado é nesse sentido, e de fato a autoridade fiscal não apontou o dispositivo legal que expressamente autorizasse, na apuração da base de cálculo, a fim de equiparar a carga tributária de saída (12%), excluir o valor do ICMS na entrada (7%) e incluir o imposto das operações interestaduais (12%).

Com efeito, no campo “Enquadramento”, foram citados apenas dois dispositivos: o art. 56 e o art. 124, I, do RICMS/97.

O art. 56 tem vários incisos. Embora não tenha sido indicado, como devia, o inciso que se aplica neste caso é o inciso V:

“Art. 56. A base de cálculo do ICMS [...]é:

.....

V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

- a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou
- c) tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente;

Não há nesse dispositivo nenhuma menção no sentido de que, na apuração da base de cálculo, a fim de equiparar a carga tributária de saída, se exclua o valor do ICMS na entrada e se inclua o imposto das operações interestaduais.

Por sua vez, o art. 124, I, cuida apenas do prazo de pagamento do imposto:

“Art. 124. O recolhimento do ICMS será feito (art. 980):

I - até o dia 9 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores.”

Já no campo da descrição da infração, é citado p “art. 13, Parágrafo Quarto da lei Complementar nº 87/96” [sic]. Em seguida a essa indicação, consta uma observação: “Foi adotado como procedimento para determinação da base de cálculo da transferência da Bahia para Minas Gerais, e para equiparar a carga tributária de saída (12%), a exclusão do valor do ICMS na entrada mais recente (7%) e a inclusão do ICMS das operações interestaduais de 12%. Ou seja, como o contribuinte na entrada sempre recebe as mercadorias de Minas Gerais, excluimos do valor de produto 7% e como as transferências também ocorreram sempre para Minas Gerais, incluímos 12% no valor do produto”.

Tendo em vista que essa observação entre aspas vem logo em seguida à citação do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, é como se o autuante pretendesse dizer que essas exclusões e inclusões fossem previstas na supracitada lei complementar. Porém nem a lei complementar, nem a lei ordinária (Lei 7.014/96), nem o RICMS/97 cuidam dessas exclusões e inclusões.

O fiscal autuante baseia-se no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, aprovado pela Resolução CFC nº 1.170/09 (NBC TG 16 – Estoques) e em julgamentos do CONSEF.

Em toda a história do antigo ICM, e em toda a história do atual ICMS, nunca tinha havido Autos de Infração nos termos deste item 3º. Porém nos últimos meses foram lavrados vários Autos tendo por objeto esses “ajustes”.

Fui relator em dois desses Autos: AI 206891.0016/12-7 e AI 269197.0009/12-0. Em ambos, por unanimidade, a decisão foi pela improcedência dos lançamentos, pois os autuantes não indicaram o dispositivo legal ou regulamentar em que se basearam para efetuar o “mecanismo de cálculo” em discussão e não citaram uma decisão sequer que cuidasse do *caso específico da questão posta*. Naqueles casos, baseei-me para decidir acerca desse “mecanismo de cálculo” do custo da “entrada mais recente” na seguinte premissa: o legislador no inciso I do § 8º do art. 17 da Lei 7.014/96 não se refere a “custo” da entrada mais recente; o legislador refere-se a “custo” é no inciso II, ao prever que, em se tratando de transferência de indústria, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”; porém, no caso de transferência de estabelecimento comercial, o legislador não cuida de “custo da mercadoria”, e sim de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” – e o valor da entrada mais recente é pura e simplesmente *o valor da entrada mais recente*. Valor é preço.

Porém, no presente caso, o autuante trouxe aos autos uma decisão da 5ª Junta, proferida mediante o Acórdão JJF 0044-05/13, que julgou procedente Auto de Infração em situação semelhante “com base em reiterada jurisprudência do CONSEF”, conforme consta na ementa. Em face disso, confiando na existência dessa “reiterada jurisprudência”, considero prudente alinhar-me com aquela decisão, deixando que a instância superior venha a dirimir dúvidas quanto à estrita legalidade do lançamento objeto deste item 3º. Mantenho o lançamento.

O item 4º acusa falta de retenção do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado – vendas a contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes.

Este item 4º é relacionado ao item 2º.

O autuado apenas alegou que, mesmo quando não houve o recolhimento da diferença da substituição tributária, o estado da Bahia não sofreu prejuízo no recolhimento do ICMS, já que a filial da Bahia recolheu o imposto na forma de débito e crédito, gerando um valor superior à fórmula usada na substituição tributária. Está demonstrado nos autos que o contribuinte realizou vendas para contribuintes desabilitados no cadastro de contribuintes sem efetuar a retenção do ICMS por substituição tributária. Mantenho o lançamento.

O autuante opinou pela procedência parcial do Auto de Infração “no valor total de R\$ 69.392,35”, porém no quadro que apresenta em seguida o total do imposto remanescente é de R\$ 68.833,65 (fls. 149-150).

Consta nos autos que parte dos valores lançados já foi paga.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206877.0001/13-0**, lavrado contra **TECIDOS E ARMARINHOS MIGUEL BARTOLOMEU S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$68.833,65**, acrescido da multa de 60%, prevista

no art. 42, II, “a” e “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologada a quantia já paga.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de janeiro de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR