

**A. I. N°** - 206891.0022/13-5  
**AUTUADO** - VIA VAREJO S/A  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 29/04/2014

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0090-03/14**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, consoante expressa determinação do inciso I do §4º do art. 13 da LC nº 87/96. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/07/2013, refere-se à exigência de R\$959.522,49 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Consta, no campo “Descrição dos Fatos”, que em consonância com reiteradas decisões do CONSEF que a ação fiscal visou à verificação do valor da base de cálculo utilizada nas operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado. Como fundamento para a lavratura do Auto de Infração foi utilizado o disposto no art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data da saída em transferência para este Estado, para tanto foram retirados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da operação da última entrada e incluído o ICMS à alíquota de origem na transferência para a Bahia.

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 114 a 117, apresenta impugnação às fls. 90 a 112 do PAF.

Depois de circunstanciar os fatos e reproduzir o teor da acusação fiscal, esclarece que ao lavrar o Auto de Infração os autuantes pautaram a constituição do crédito tributário através de demonstrativo por ele denominado “DEM Apuração VEMR – Valor de Entrada Mais Recente - 2008 e 2009” (doravante “DEM Apuração VEMR”). Acrescenta que o referido demonstrativo aponta valores relacionados às entradas mais recentes das mercadorias objeto das operações de transferências autuadas, e que a partir de tais valores, os autuantes quantificaram a base de cálculo das operações de transferência, de modo a apurar o correspondente crédito de ICMS que entendem por legítimo.

Frisa que, com base nas informações do “DEM Apuração VEMR”, os autuantes elaboraram o “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais - 2008 e 2009” (doravante “Demonstrativo da Apuração do ICMS”), o qual deu origem ao crédito tributário lançado.

Observa que o crédito tributário decorre do encontro das informações constantes de ambas as planilhas, tanto que, no demonstrativo “Demonstrativo da Apuração do ICMS”, fez-se constar que: “Os dados conforme Lei Complementar 87/96 foram extraídos do ‘DEM Apuração VEMR – Valor de Entrada Mais Recente - 2008 e 2009’.” Observa que parte considerável das Notas Fiscais relacionadas no “Demonstrativo da Apuração do ICMS” não está relacionada no “DEM Apuração VEMR”. Ressalta que de fato, as notas fiscais relacionadas na planilha que anexa, fls. 144 a 147, não constam do “DEM Apuração VEMR”.

Sustenta que não restam dúvidas que a ausência dos dados inerentes às Notas Fiscais em questão, que foram utilizados pela fiscalização para amparar o crédito tributário constituído, implica patente cerceamento de defesa.

Nestes termos afirma que há de ser cancelado em relação ao crédito tributário cujas informações utilizadas para sua constituição não lhe foram disponibilizadas.

Assinala que parte das mercadorias autuadas, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS, o que, indiscutivelmente, enseja o cancelamento do Auto de Infração.

Aduz que, para apurar a correta base de cálculo das operações de transferência, os autuantes excluíram “o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas”, olvidou-se quanto ao fato de que, diante da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS, esse imposto não poderia ser tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não poderia ser excluído da base de cálculo apurada.

Afirma restar demonstrado que, independentemente do entendimento dos autuantes acerca da base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência entre estabelecimentos de mesmo titular, nesse particular a autuação, sequer, deve prosperar, considerando sua insubsistência.

Destaca que se trata de Auto de Infração lavrado para cobrança de valores a título de ICMS, relativo nos exercícios de 2008 e 2009, visto que teria realizado creditamento indevido do imposto, ao calculá-lo sobre base de cálculo majorada.

Diz que tal entendimento mostra-se totalmente equivocado, à medida que, para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente”, de que trata a legislação pertinente, não equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria.

Assegura que a pretensão da fiscalização, de equiparar conceitos absolutamente distintos, não tem (nem nunca teve) qualquer amparo normativo, o que, a bem da verdade, não passa de manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios.

Afirma que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular encontra-se prevista no citado art. 13, §4º, incisos I a III, da LC nº 87/96, cujo teor reproduz, ou seja, quando a mercadoria transferida tiver sido adquirida para fins de revenda (como ocorreu no presente caso), a base de cálculo da transferência deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria. Aduz que somente quando a mercadoria tenha sido industrializada pelo próprio estabelecimento remetente, a base de cálculo deve ser o valor do custo de produção. Arremata frisando que se a mercadoria é produzida pelo estabelecimento remetente, não há que se falar em “valor da entrada mais recente”, visto que não há entrada da própria mercadoria, mas, sim, dos insumos que após o processo industrial transformaram-se na mercadoria a ser transferida. Para corroborar o entendimento citdo acima exposto acima, cita e reproduz as ementas dos Acórdãos JJF Nº 0080-02/13 e JJF Nº 0009-02/12, ambos da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, desse CONSEF-BA/99, nos quais afirma ter restado reconhecido que, nas operações de transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, que envolvem

mercadorias para revenda (como ocorre no caso em apreço), a base de cálculo deve ser aquela prevista no inciso I, do art. 13, §4º, da LC nº 87/96.

Revela que, com base na legislação e na jurisprudência administrativa que colaciona, tem-se por incontroverso que, no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente (o valor constante da Nota Fiscal de entrada mais recente). Sustenta que nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, destinadas à revenda, a base de cálculo do ICMS é tida, incontroversamente, pelo valor de entrada mais recente da mercadoria, resta, portanto, definir o que compõe esse valor. Menciona que de acordo com os termos do Auto de Infração, para quantificação do “valor da entrada mais recente” da mercadoria, a fiscalização aplicou o entendimento de que “*é o equivalente ao Custo de Aquisição*”.

Frisa que não se deve confundir (e muito menos equiparar), como propõe o trabalho fiscal, o conceito perpetrado pelo inciso I, do §4º, do art. 13, da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), com aquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”).

Assegura caber ao intérprete compreender que as hipóteses previstas no referido dispositivo complementar, para quantificação da base de cálculo da transferência, estão relacionadas a fatos jurídicos distintos. Frisa que, do contrário, por qual razão teria o Legislador Complementar se utilizado, para definição das bases de cálculo, de expressões distintas, em incisos distintos, se sua intenção fosse aplicá-los de forma equiparada. Afirma que não deve prosperar qualquer tentativa de equiparação nesse sentido.

Nesse sentido, inclusive, é como a questão tem sido abordada e devidamente esclarecida pelos Tribunais Judiciais, conforme se verifica, ilustrativamente, do julgado de lavra do TJ/RS, pela 1ª Câmara Cível, Relator Des. Irineu Mariani, AC nº 70012738852, julgado em 22/11/06, cuja ementa transcreve.

Diz que nesse mesmo sentido, é como decidiu a 1ª JF, do CONSEF/BA, ao reconhecer, através do Acórdão JF Nº 0263-01/11, a evidente diferença entre a base de cálculo “valor da entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada, consoante ementa que reproduz.

Relata não haver dúvidas de que a base de cálculo - de que trata o inciso I, do art. 13, §4º, da LC nº 87/96 - tida pelo “valor da entrada mais recente”, em nada se confunde com “custo de aquisição” da mercadoria, previsto no inciso II, daquele dispositivo complementar.

Frisa que, assim como em outros Estados, não há previsão expressa na legislação do Estado da Bahia acerca do que deve ser entendido como “valor da entrada mais recente”, já o art. 56, do RICMS-BA/99, limita-se a reproduzir o contido na LC nº 87/96. Continua asseverando que, sem prejuízo da autonomia do Estado da Bahia para regulamentar as operações de ICMS sob sua competência, é possível extrair, para fins meramente elucidativos, a definição quantitativa de “valor de entrada mais recente” contida na legislação interna de outros Entes Federativos.

Destaca que a legislação do Estado do Pernambuco, em seu art. 14, §19, do seu Regulamento de ICMS (aprovado pelo Dec. (PE) 14.876/91), determina expressamente que o valor da entrada mais recente corresponde ao “*valor total da Nota Fiscal, exclusive o ICMS-Fonte quando nele incluído*”.

Informa que o Estado do Rio de Janeiro, de modo semelhante a Pernambuco, dispõe em seu Regulamento do ICMS (Decreto nº 27.427/00) que deve ser considerado como valor da entrada o “*preço de aquisição*” mais recente, como dispõe o art. 8º, I, 1, do Livro I, do RICMS/RJ, que reproduz.

Observa que as expressões, “valor total da Nota Fiscal” e “preço de aquisição”, de que tratam as legislações pernambucana e fluminense, são terminologias absolutamente diferentes de “custo”,

mencionado pelo art. 13, §4º, inciso II, da LC nº 87/96, sendo certo que as primeiras englobam o valor da mercadoria tal como constante da Nota Fiscal de Entrada, com todos os tributos, seja ela uma venda, doação ou uma transferência anterior.

Diz que o termo “custo”, por sua vez, representa o valor contábil das mercadorias registrado na conta “Estoques” que, conforme item 10, do Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, inclui “todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”, o que, portanto, não se limita ao preço de aquisição e, tampouco, a este montante deduzido dos tributos recuperáveis, como pretende a Fiscalização.

Revela que as disposições normativas trazidas acima assentam o entendimento de que a base de cálculo em voga (“valor correspondente à entrada mais recente”) há de ser compreendida pelo valor total constante da Nota Fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS. Frise-se, trata-se do valor (do preço) da mercadoria constante da Nota Fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais. Prossegue assegurando que esse entendimento não discrepa a jurisprudência das Delegacias Tributárias de Julgamento do Estado de São Paulo, a exemplo do AIIM nº 4.014.070-2, Unidade de Julgamento-Taubaté, 15/03/2013, Julgador Rosangela Vilas Boas Moraes, cuja ementa reproduz. Diz que, outro não é o entendimento perpetrado pelas próprias Juntas de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, conforme se verifica, ilustrativamente, a partir da reprodução de trechos do recente Acórdão JJF Nº 0009-02/12, da 2ª JJF deste CONSEF.

Aduz que se o conceito de base de cálculo para as transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmo titular deve ser exatamente aquele previsto na legislação nacional como sendo “valor da entrada mais recente”, há de ser aplicado o valor da Nota Fiscal (preço da mercadoria adquirida), que efetivamente representa o valor da operação de entrada.

Afirma que ao dispor deste modo (fixando o valor da operação de entrada mais recente, sem reduções, como base de cálculo da transferência interestadual), pretendeu o legislador neutralizar os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento emitente do mesmo titular, de modo a evitar desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos.

Esclarece que, como é sabido, as operações de transferência não constituem efetivas operações de circulação jurídica de mercadorias, tratando-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade.

Para ilustrar sua tese, exemplifica detalhando o procedimento atinente a compra efetuada por um estabelecimento e sua transferência para sua filial e da compra realizada de um estabelecimento diretamente do fornecedor, fl. 107.

Esclarece que a fixação da base de cálculo para transferência interestadual como “valor da entrada mais recente”, trata-se de medida para evitar prejuízo ao Pacto Federativo.

Sustenta que observou o disposto na LC nº 87/96 e que adotou como base de cálculo nas transferências interestaduais valores que não superaram o valor da entrada mais recente, esta apresenta, ilustrativamente, tabela, fl. 149, com as bases de cálculo de algumas de suas operações de transferência objeto do Auto de Infração, bem como os valores das respectivas entradas mais recentes, extraídos dos próprios demonstrativos elaborados pela Fiscalização.

Afirma que resta demonstrada a insubstância da exigência, ora combatida, porquanto a definição de “entrada mais recente” utilizada pela fiscalização nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular (para fins de revenda), está em total desconformidade com aquele previsto na legislação pertinente, razão pela qual o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, para cancelamento do crédito tributário correspondente (principal, multa, juros e demais encargos legais).

Frisa que, na remota hipótese de ser convalidado o entendimento no sentido de que a base de cálculo em questão é definida pelo “custo de aquisição da mercadoria”, há de se considerar não

apenas os custos decorrentes da respectiva Nota Fiscal de entrada, mas, também, outros custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria em seu estoque.

Afirma que os trabalhos fiscais estão centrados na glosa de crédito de ICMS, decorrente do suposto equívoco na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular (não-fabricante). Continua observando que a base de cálculo a ser considerada para tais operações compreende o “valor da entrada mais recente” da mercadoria que, de acordo com os autuantes, equipara-se ao conceito de “custo de aquisição”. Informa que para quantificar o referido “custo de aquisição”, os autuantes excluíram o ICMS, o PIS/COFINS, referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o ICMS referente à transferências para este Estado.

Frisa que, de acordo com os termos do item 11, do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC 16 (R1), colacionado nos termos do próprio Auto de Infração, “custo de aquisição” não se limita às exclusões/inclusões acima, a medida que deve corresponder ao seguinte critério:

*“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, 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 são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”*

Questiona que se pretenderam os autuantes considerar como base de cálculo para as transferências interestaduais o “custo de aquisição”, por que razão não considerou todos os custos inerentes à operação, de acordo com os respectivos preceitos normativos, dos quais eles próprios mostraram ter conhecimento. Continua esclarecendo que o conceito “custo de aquisição” tem fundamento na teoria da contabilidade. Logo, indubitável que, aplicado tal conceito, com a exclusão de tributos recuperáveis, em atenção ao ato jurídico perfeito, deveriam ter sido considerados não apenas o preço pago (preço destacado em Nota Fiscal), mas todos os custos incorridos para incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, tal como prevê o competente Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1).

Assevera que, nessas condições e em total consonância com os próprios termos da autuação fiscal é mister que, se convalidado o conceito de “custo de aquisição” para definição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais em apreço, sejam devidamente vislumbrados os demais custos incorridos na incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, que não somente o preço de aquisição, tais como “custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”.

Afirma que a autuação é nula de pleno direito, considerando a total incompetência do Estado da Bahia fiscalizar operações (e dados a ela correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação. Acrescenta que a presente autuação funda-se, essencialmente, em informações relacionadas às operações que não estão sob a jurisdição da Fiscalização Baiana. Esclarece que de fato, para glosa do crédito de ICMS os autuantes se ativeram à análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes, não estão localizados no Estado da Bahia, das mercadorias transferidas ao estabelecimento autuado. Prossegue observando que de acordo com o Princípio da Autonomia do Estabelecimento tal situação denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

Esclarece que, ao ter o Estado de origem - em que está localizado o estabelecimento remetente da mercadoria - reconhecido a regularidade da Nota Fiscal (leia-se: dos dados nela lançados), não pode o Estado destinatário, em hipótese alguma, pretender infirmar os dados nela constantes, muito menos para fins de cobrança de tributo, sob pena de violação à Jurisdição das Normas Estaduais e, sobretudo, ao Pacto Federativo.

Destaca que as disposições do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, em que se fundamenta a autuação tratam de questões relacionadas à base de cálculo das operações de ICMS.

Asegura que a competência para o Estado atuar com base nessas disposições, ou seja, para fiscalizar se correta (ou não) a apuração da base de cálculo do ICMS, está limitada às operações ocorridas sob sua jurisdição. Registra que no tocante às operações que não estão sob sua jurisdição, cabe ao Estado destinatário, apenas e, tão-somente, verificar se em face das Notas Fiscais de entrada no estabelecimento emitente existem acusações que infirmam sua idoneidade e, por consequência, prejudicam (ou possam prejudicar) seus efeitos jurídico-tributários, consoante fundamento estatuído no art. 23, da LC Nº 87/96, que transcreve. Acrescenta ressaltando que o Estado da Bahia não tem legitimidade para tratar no presente caso acerca das disposições e requisitos previstos no art. 13, da LC Nº 87/96, relativamente às operações de entrada ocorridas junto aos estabelecimentos emitentes não localizados no Estado da Bahia.

Salienta que, caso o Estado da Bahia se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da Federação, relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arrepio da competência legislativa.

Assevera que eventual resolução de controvérsia entre Entes Tributantes acerca da divisão de receitas tributárias não pode ser obtida em detrimento do contribuinte, mas, sim, através da via prevista na legislação pertinente, entendimento verificado na jurisprudência do STJ, que cita.

Requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, em virtude da incompetência absoluta da Administração Fiscal do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar operações não sujeitas a sua jurisdição, como ilegalmente ocorre no presente caso.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 177 a 195, alinhando os argumentos a seguir resumidos.

Observam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem ser imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Prosseguem asseverando que é imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes: art. 155, § 2º, XII, “i” e art. 146, reproduzindo os respectivos.

Observam que o citado art. 155, é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral. Prosseguem ressaltando que, neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, §4º, I e II, 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 (inciso I) ou ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (inciso II).

Destacam que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar, e que dessa forma atuou o legislador, conforme consta no art. 13, §4º, I e II da LC nº 87/96, cujo teor transcrevem. Afirmam que sem resquício de dúvidas, que a lei complementar listou (fixou) os elementos de composição do valor tributável para efeito do ICMS, ou seja, definiu e elegeu os elementos de custos de produção que devem ser somados para se encontrar a base de cálculo do ICMS nessas operações.

Esclarecem que em função da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de inteligência ampliativa, 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 e II, quanto no RICMS-BA/97, art. 56, inciso V, letras “a” e “b”, traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I e II 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.

Sublinham a importância deste fato para frisar que se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Ao tratarem da autuação reproduz as informações e os precedentes jurisprudências que constam do corpo do próprio Auto de Infração.

Registram que, em nenhum ponto da impugnação, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Ao tratarem da preliminar de nulidade, dizem que o defendente alega à fls. 99, “que parte considerável das Notas Fiscais relacionadas no Demonstrativo da Apuração do ICMS” não consta do “DEM Apuração VEMR”. Afirmam que realmente assiste razão ao impugnante, pois, o arquivo referente ao “DEM Apuração VEMR” foi danificado e omitiu algumas operações. Assinalam que para corrigir essa situação, apresentam novo demonstrativo com a regularização dessas inconsistências. Ressaltam que os demais demonstrativos constantes da mídia, fls. 09 e 10, não foram alterados e permanecem consistentes, inclusive sem alteração alguma dos valores objeto desta Auditoria.

Informam que objetivando a ampla defesa e o contraditório por parte da autuada, deve o órgão preparador reabrir o prazo de defesa, fazendo a entrega do demonstrativo “Dem Apuração VEMR”, ora anexado em meio físico - amostragem - e em meio eletrônico.

Destacam que em relação à alegação da substituição tributária - ST, fls. 95, também não tem cabimento, haja vista que a auditoria cuidou de analisar apenas a base de cálculo da operação própria, não se envolvendo com a ST.

Ao se reportarem ao mérito da autuação, discorrem sobre a “Base de Cálculo nas operações de Transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular”.

Dizem constar do próprio Auto de Infração:

“Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Isto posto, reafirmam que o resultado desta Auditoria Fiscal-contábil resultou a presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico (fls. indicadas no índice), isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa.

Assim sendo, informa que por força e em consonância com as decisões do CONSEF/BA, transcritas logo a seguir, utilizaram 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 (VCEMR), que é o equivalente à data imediatamente anterior à data de saída em transferência para este Estado. Para tanto, para o encontro ou definição do VCEMR, esclarecem que retiraram o ICMS, o PIS e a COFINS (Tributos Recuperáveis) da operação da última entrada e,

para a formação da Base de Cálculo (BC) das operações subsequentes de saídas, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, segundo decisão do STF), à alíquota de origem, nas operações de transferências para Bahia.”

Explicam que, quando ocorre uma transferência anterior do produto de uma filial para outra (mesmos titulares, no caso) com uma alíquota de 12% (por ex. de SC para SP), indaga o que de acordo com os princípios básicos da contabilidade, o que deve ser efetivado. Continuam informando que na unidade de destino (SP) deve ser excluído o valor do ICMS incluso no produto à alíquota de 12%. 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 (na filial de SP) como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou do produto. Prosseguem assinalando que na operação posterior (transferência da unidade de SP para a BA), o autuado teria que transferir a quantidade de produtos (como disse da filial de SP para uma unidade na BA) utilizando o valor referente à última entrada (em momento anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino SP/BA (7% - sete por cento). Acrescentam que, desse modo, obtém-se o valor unitário da base de cálculo de transferência e, quando multiplicado este valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontra-se a base de cálculo correta, isto é, o valor de BC que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmo titulares.

Explicam que detectada mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para o autuado, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Asseveram que 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. Afirmam que, no entanto, foi constatado que a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Destacam que efetuaram 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 o valor da diferença a maior na BC. Explica que, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Asseveram que isto prova e comprova o acerto da fiscalização nesta Auditoria-Fiscal.

Observam que fazer as transferências interestaduais com valores unitários iguais, sem a exclusão dos tributos recuperáveis, não é um procedimento correto. Afirmam que é nesse sentido que determina a norma contábil e a doutrina

Frisam que, por força e em consonância com reiteradas decisões do CONSEF/BA, a exemplo das que transcrevem, utilizaram como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado, sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de menos valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

Informam que excluíram o ICMS e o PIS/COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis) e incluiu-se o ICMS, à alíquota de interestadual 12% (doze por cento), a exemplo das operações de saídas do Estado de Espírito Santo destinadas a entradas em transferências na filial situada no estado da Bahia, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos que integram os autos.

Nesse sentido, relacionam as características dos tributos recuperáveis segundo, os doutrinadores.

Colacionam decisões do CONSEF sobre esta matéria, reproduzindo fragmento dos acórdãos JJF Nºs 0267-01/11 e 0039-03/13.



Para ilustrar a importância da norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação reproduzem o teor dos artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN e da Instrução Normativa Nº 052/2013 da SAT/SEFAZ.

Esclarecem que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Observa que a referida Instrução Normativa esclarece a matéria disciplinada, deixando claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Assinalam que de igual modo, o RPAF-BA/99, em seu art. 167, inciso III, preceitua que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Quanto à alegação da defesa de que o levantamento fiscal não considerou todos os custos arrolados na norma de procedimento contábil mencionada no corpo deste Auto de Infração, afirmam que esta assertiva não corresponde com a verdade constante deste PAF, pois todos os itens existentes custo de aquisição foram consignados nos Demonstrativos, fls. 13 a 41, a exemplo dos descontos e do IPI.

Por fim, ressaltam que, objetivando a ampla defesa e o contraditório por parte do autuado, deve o Órgão preparador reabrir o prazo de defesa, fazendo a entrega do demonstrativo “DEM Apuração VEMR” ora anexado em meio físico - amostragem - e em meio eletrônico.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Às fls. 205 a 213, autuado se manifesta observando que, conforme ponderado em sede de impugnação, trata-se de Auto de Infração lavrado para cobrança de valores a título de ICMS, multa, juros e demais acréscimos legais, relativo aos exercícios de 2008 e 2009, decorrente de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, em valor superior ao devido.

Frisa que, estando a autuação fiscal em questão relacionada aos anos-calendários 2008 e 2009, tem-se que parte do crédito tributário lavrado já foi atingido pelo instituto da decadência, razão pela qual deve ser cancelado nesse correspondente, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Esclarece que o instituto da decadência representa “matéria de ordem pública”, de modo que sua arguição não está sujeita aos efeitos da preclusão. Assevera que nesse sentido, firmou-se a pacífica jurisprudência do STJ, conforme pode se verificar, ilustrativamente, a partir das ementas de julgados, que reproduz.

Sustenta que, de fato, expirou-se o prazo decadencial de 5 anos para o lançamento relativo a parte do crédito tributário sob exigência.

Explica que, uma vez realizado o auto-lançamento do imposto, como é o caso do ICMS, cabe ao Fisco, na existência de controvérsias entre o valor recolhido e aquele supostamente devido, impulsionar o procedimento administrativo por meio do qual dar-se-á a constituição do crédito tributário, a seu ver, ainda devido. Assinala que esse entendimento tem matriz no disposto do art. 142 do CTN, cujo teor transcreve. Prossegue asseverado que a competência para constituição desse crédito tributário remanescente não pode ser atribuída ao Fisco por prazo indeterminado, condição esta que traria insegurança jurídica a todo o universo de contribuintes sujeitos à Administração Público-Fiscal.

Reproduz o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, para demonstrar a origem da limitação do prazo decadencial de 5 anos para a constituição do crédito tributário relativo a tributo sujeito ao lançamento por homologação (auto-lançamento).

Esclarece que, uma vez apurado e recolhido/compensado o ICMS pelo contribuinte, tributo este sujeito ao lançamento por homologação, as Autoridades Fiscais têm o prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, para verificar os fatos e, se necessário, corrigir o valor lançado,

exigindo eventual diferença. Arremata firmando que, uma vez ultrapassado tal prazo sem que o crédito tenha sido lançado, a Fazenda Pública fica impedida de efetuar qualquer cobrança.

Diz ser exatamente o que ocorre no presente caso: o crédito exigido pela fiscalização referente ao período janeiro a julho de 2008 encontra-se extinto, haja vista o transcurso do prazo para sua constituição. Continua esclarecendo que o lançamento tributário decorrente do creditamento a maior somente foi realizado através do Auto de Infração ora combatido, do qual a veio a ser notificada em 13/08/2013, ou seja, após o transcurso do quinquídio legal, restando, então, o crédito tributário homologado tacitamente.

Para corroborar sua tese reproduz ensinamentos de Bernardo Ribeiro de Moraes, sobre o tema.

Registra que, dessa forma, a pretensão de cobrança do crédito relativo ao período já especificado remanesce arbitrária e ilegal, motivo pelo qual a referida parcela do lançamento efetivado deve ser cancelada.

Salienta o art. 150, §4º, do CTN não estabelece qualquer condição, a não ser o fato de se tratar de imposto sujeito ao lançamento por homologação, para que a contagem do prazo decadencial tenha início com a ocorrência do fato gerador.

Pondera que, no presente caso, procedera ao recolhimento do ICMS que entendia devido nos períodos objeto da autuação, após a compensação dos créditos então registrados, ou seja, no caso em questão, verifica-se a realização de pagamento, ainda que parcial. Diz que tal pode ser constatada, a partir da documentação (GIAs) que apresentou.

Sustenta que recolhimento a menos é diferente de falta ou ausência de recolhimento do tributo, pois pressupõe o pagamento insuficiente do valor apurado como devido. Prossegue ponderando que, nesse sentido, se, por hipótese, para a aplicação do disposto no art. 150, §4º, do CTN, fosse exigido o prévio recolhimento de algum valor a título do tributo em questão, tem-se que, no presente caso, preencheu tal requisito, o que torna, portanto, inequívoca a ocorrência da decadência.

Salienta que o STJ reconhece a aplicação do art. 150, §4º, do CTN, quando ocorrido o pagamento antecipado a menos nos processos envolvendo débitos de ICMS, consoante se extrai de diversas decisões cujas ementas reproduz.

Transcreve ementa da decisão da Quinta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia no AP nº 0108970-43.2004.8.05.0001, para enfatizar que esta Cômte também adota o mesmo entendimento.

Conclui sua manifestação asseverando que, indiscutivelmente, o período de janeiro a julho de 2008 já foi atingido pela decadência, devendo esta parcela do lançamento ser cancelada.

Intimado da informação fiscal prestada pelos autuantes, fls. 195 e 196, para entrega do CD com arquivos eletrônicos contendo o demonstrativo “DEM Apuração VEMR”, fls. 197, com reabertura do prazo de defesa, o impugnante se manifesta, fls. 216 a 244, reiterando todos os argumentos já articulados na defesa e na manifestação anterior e conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

À fl. 247 os autuantes se pronunciam acerca da manifestação do defendente, reiterando os termos da Informação Fiscal prestada às fls. 177 a 201, haja vista que fatos novos não foram aventados na peça acostada às fls. 205 a 245.

Concluem ressaltando que, por restar demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, renovam a solicitação para que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

O autuado apresentou preliminar de mérito, alegando que os lançamentos efetuados no período de janeiro a julho de 2008 já foram alcançados pela decadência com base no §4º do art. 150 do

CTN, já que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação, e que a autuação não trata de falta de recolhimento de imposto, mas sim de pagamento parcial de ICMS.

Não comungo com a tese defendida pelo autuado, pois o termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador*”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB).

Entendo que a homologação tácita, prevista no art. 150, §4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado pelo sujeito passivo e pago dentro das condições previstas na legislação tributária. No caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal, que detectou a apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente. Essa parcela do ICMS que deixou de ser recolhida foi lançada de ofício e, portanto, em relação aos valores cobrados no Auto de Infração não houve o lançamento por homologação e, portanto, não se pode aplicar o previsto no art. 150, §4º, do CTN, como pleiteia o recorrente.

Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 2008, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 30/07/13, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo o autuado tomado ciência do lançamento em 08/08/13. Portanto, não houve a alegada decadência.

Rejeito também a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa por cerceamento de defesa, sob a alegação de que não foram incluídas no levantamento fiscal algumas notas fiscais que discriminou em sua peça defensiva, haja vista que este óbice foi superado com a intimação, fls. 196 e 197, para entrega do CD contendo o arquivo completo e reaberto o prazo de defesa. Constatado que no Auto de Infração a acusação fiscal foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I); período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

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

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

[...]

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

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

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

A autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 10 a 41. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

De exame na legislação de regência perpetrado a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que delinea as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, deflui nitidamente o entendimento de que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

*[...]*

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

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

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

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

Os autuantes, em sede de informação fiscal, esclareceram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Compartilho com o posicionamento que prevalece nas decisões sobre essa matéria nos julgados do CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, a exemplo dos Acórdãos JJF nº 092-03/13, 0291-03/13 e JJF nº 0296-03/13.

Saliento também, que foi editada, recentemente, a Instrução Normativa nº 52/2013, disciplinando a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos estritos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da

norma, cuja aplicação orientam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais já citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em que pese a alegação do impugnante da existência no levantamento fiscal de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem carrear aos autos qualquer prova inequívoca, constato que não deve prosperar sua pretensão, pois, ao compulsar o levantamento fiscal acolho a assertiva dos autuantes de que a auditoria somente cuidou da base de cálculo da operação própria, não incluindo na análise da substituição tributária.

Concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

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

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0022/13-5**, lavrado contra **VIA VAREJO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$959.522,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA