

A. I. N° - 206891.0020/13-2
AUTUADO - EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
AUTUANTE - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 27.08.2014

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF N° 0160-02/14

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. Afastada arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 04/07/2013, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$193.037,53, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 03.02.05 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Valor histórico R\$193.037,53.

O autuado, às folhas 77 a 86, impugnou o lançamento tributário, inicialmente transcreve as definições previstas em dispositivos legais federais e estaduais sobre a matéria ora em debate.

Frisa que o Regulamento do ICMS, do Estado do Ceará - RICMS - DECRETO N° 24.569, DE 31 DE JULHO DE 1997, em seu capítulo IV, seção 1, em seu artigo 25, inciso XIV, parágrafo 6°, que trata da base de cálculo do ICMS, estatui o que se segue:

§ 6° Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente à mesma empresa, a base de cálculo do ICMS será:

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

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

III - tratando-se de mercadoria não industrializada, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Observa que o Estado do Ceará define como base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias envolvendo estabelecimentos pertencentes à mesma empresa o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Salienta que o Decreto Estadual n° 6.284 de 14.03.1997 D.O.E. 16.03.1997, Título I DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL, CAPÍTULO IX DA BASE DE CÁLCULO, SEÇÃO II Da Base de Cálculo das Operações Internas e Interestaduais, em seu artigo 56, inova em definir a base de cálculo para as operações internas e interestaduais:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

IV - na saída de mercadoria em TRANSFERÊNCIA para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular:

a) o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

- b) o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento;
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;

Registra que o legislador apresenta alternativas ao cálculo e permite o preço de aquisição ou o valor correspondente a entrada mais recente. Neste momento poderia entender que o preço de aquisição é o custo contábil e o preço da aquisição mais recente, o valor definido na nota fiscal de aquisição.

Diz que foi autuado porque não aplicou no valor de transferência o custo da aquisição mais recente. Entretanto, o fiscal está confundindo os conceitos. O RICMS-BA quando definiu as regras para as operações internas (art. 56 Inciso IV, letras 'a' e 'b'), apresentou alternativas de custos: o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Neste sentido, para que seja esclarecido o que seria preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, buscará nos dispositivos legais inseridos pelo próprio auditor autuante, a resposta para o seu equívoco.

Destaca que o fisco citou o CPC 16, o qual diz que:

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1)

Estoques

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 2 (IASB)

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR) (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)

Realça que a própria redação do Pronunciamento Contábil reforça a sua defesa. O item 11 do referido pronunciamento trata do custo de aquisição dos estoques. Cita novamente o artigo 56 do RICMS-BA, que apresenta dois custos a considerar nas transferências: O preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Argumenta que quando o Agente Fiscal da Bahia cita o CPC 16, o vínculo criado é com o custo de aquisição, mas quando ele autua a Pague Menos a referência é aquisição mais recente. Não há nexos causal entre os dois fatos no que concerne à aplicação da lei pelo agente público.

Aduz que custo de aquisição é uma coisa. Custo da aquisição mais recente é outra totalmente diferente. Para autuar considerou o valor da entrada mais recente como sendo o preço de aquisição, portanto, não cumpriu as definições já citadas do RICMS. Para reforçar que o fisco considerou o custo de aquisição e não o da aquisição mais recente, demonstrou, com dados reais extraídos de uma amostragem efetuada nos valores auditados, fls. 80 e 81 dos autos.

Observa o paradoxo construído pelo agente fiscal, para a elaboração de sua tese, pois além de considerar o custo da aquisição mais recente equivocadamente (R\$ 37,91) ainda atribuiu a este custo o ICMS que foi calculado na operação interestadual ($R\$ 43,07 * 12\% = 5,17$). Sendo mais preciso, o valor como custo da aquisição mais recente de R\$37,91 adicionado do ICMS de saída correspondente a R\$5,17.

Pergunta: *Qual o critério para incluir no “custo da aquisição mais recente”, o ICMS de saída?*

Em seguida, alega um conjunto de erros:

“O fisco errou por considerar o custo da aquisição mais recente como sendo o custo de aquisição

Errou mais ainda em incluir neste custo o ICMS que correspondeu à operação de saída

Se a operação fosse de venda poderíamos até admitir que sobre o custo de aquisição fosse aplicado o ICMS de saída. Mas a operação é de transferência!

Este equívoco, de aplicar no custo o ICMS de saída, foi atribuído a todas as operações, objetos da autuação em comento.”

Cita como outro paradoxo a tributação do Glicosímetro no Estado da Bahia, à época, era de substituição tributária com a agregação de 20% (vinte por cento) e a alíquota interna de 17% (dezessete por cento). Aplicando os conceitos da substituição tributária é óbvio que quanto maior o valor da transferência maior será a base de cálculo da substituição tributária devida ao Estado da Bahia. Apresenta a simulação do cálculo do ICMS tomando por base os custos efetuados pela PAGUE MENOS e pelo agente fiscalizador, fls. 82 e 83.

Salienta que é irracional o fisco mandar a PAGUE MENOS estornar R\$ 1,32 (hum real e trinta e dois centavos), relativo ao ICMS atribuído a maior em decorrência do “erro” nos custos (R\$ 10,98 *12%). Se considerarmos o custo observado pelo fiscal autuante (R\$ 43,07) ao invés do efetivamente aplicado (R\$ 60,38) a perda do erário baiano seria de R\$ 2,21, pois a arrecadação promovida foi de R\$ 5,83 (cinco reais e oitenta e três centavos), enquanto pelos dados do fiscal autuante o recolhimento seria de R\$ 3,62 (três reais e sessenta e dois centavos).

Visando confirmar a interpretação equivocada do fisco, cita que o Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 3000 de 26/03/1999 esclarece o que é custo de aquisição, que não se confunde com o custo da aquisição mais recente, adotado pela Pague Menos, transcrevendo os artigos 289 e 293 do referido regulamento.

Destaca que o parágrafo terceiro reforça o equívoco do fisco, até mesmo quando no exemplo do Glicosímetro, abate os custos recuperáveis, citados no parágrafo terceiro do artigo 289 citado. Vejamos:

<i>Vr. Produto</i>	45,26	
<i>Quantidade adquirida</i>	100	
<i>Quantidade Transferida</i>	1	
<i>Legislação - ICMS Ceará</i>	Débito e Crédito	
<i>Legislação Pis COFINS</i>	Não Cumulativo	
<i>Dados</i>	R\$	%
<i>Vr. Produtos</i>	4.526,00	
<i>ICMS Compra</i>	-316,82	7,00%
<i>PIS-Compras</i>	-74,68	1,65%
<i>COFINS-Compras</i>	-343,98	7,60%
<i>Custo de aquisição</i>	3.790,53	
<i>Quantidade adquirida</i>	100	
<i>Custo aquisição Unitário</i>	37,91	

Diz que foi decorrente do simples fato do fisco ter abatido o ICMS na Compra (R\$ 316,82), O PIS (R\$ 74,68) e a COFINS (R\$ 343,98), o que ele considerou foi custo de aquisição e não custo da aquisição mais recente.

Menciona que a Lei 6.404 de 15/12/1976, em seu artigo 183 inciso II, determina como serão considerados os custos dos estoques (e não os da aquisição mais recente).

Observa que quando se trata, de custo de aquisição, toma-se por base informações contábeis expressas em suas bases. Vejamos como a Lei 6.404 trata o custo de aquisição:

LEI No 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976.

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

Observa, ainda, que a Lei 154 de 25/11/1947, também é reforçada a sua convicção de que, para fins de inventário, o custo é o de aquisição, que também não se confunde com o custo da aquisição mais recente considerado pelo fisco baiano. Assim sendo, é notório que a obrigação principal, o ICMS, foi recolhida em sua inteireza, portanto, pode-se afirmar, com convicção de contribuinte idôneo, que em nenhum momento houve qualquer prejuízo para o Estado da Bahia.

Ao final, pede a nulidade do Auto de Infração.

Os autuantes, ao prestarem informação fiscal, fls. 102 a 125, informam que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Fizeram uma análise de todas as normas que envolvem a matéria sob discussão, transcrevendo e citando os artigos 155, § 2º, XII, 'i', e 146, III, 'a' da Constituição Federal de 1988 e o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, I), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, 'a'), para estabelecer os elementos constitutivos dos custos de produção a serem considerados para apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual.

Em relação as preliminares, registram que não foi feita nenhuma alegação quanto a este aspecto.

Quanto ao mérito, aduzem que a definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 DEFINIU que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve CORESPONDER AO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, restando, nesta oportunidade, colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

Aborda a seguir, o teor do artigo 109 do CTN, para inferir que o instituto de direito privado é "importado" pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra, a venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os "importou".

Inferem que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja matéria-prima, mão-de-obra, material secundário e acondicionamento), teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirma que é exatamente isso que leciona a doutrina já mencionada: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso. Inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Trata de igual modo, do teor do artigo 110 do CTN, e após mencionar, mais uma vez a doutrina, argui que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias, e havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

A seguir, abordam a questão dos conceitos contábeis, destacando que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I). Entendem ser de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Assim sendo, utilizaram como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o “*VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA*” para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de MAIOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante, que assim dispõem:

ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).(destaques acrescidos).

Destacam que, apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os TRIBUTOS mencionados já eram considerados RECUPERÁVEIS na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN, os quais transcreveram.

Transcreve entendimentos doutrinários sobre o tema.

Concluem que, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de ENTRADAS decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, como dito acima, creditamento a MAIOR nos livros Registro de ENTRADAS e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Transcrevem Consulta e resposta do DIRETOR DE TRIBUTAÇÃO, Dr. Jorge Gonzaga, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, fls. 113 a

119 dos autos, destacando que o posicionamento atual da DIRETORIA DE TRIBUTAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA é no sentido de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, EXCLUINDO-SE da mesma (BASE DE CÁLCULO) OS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (no presente caso, PIS e COFINS), haja vista que a empresa Autuada opera com o REGIME DE TRIBUTAÇÃO NÃO CUMULATIVO.

Cita posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), reproduzindo trechos dos acórdãos: JJF Nº 0267-01/11 e ACÓRDÃO JJF Nº 0039-03/13.

Em suas considerações finais, apontam que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Destacam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

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

Asseguram que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i" (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Salientam que alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Destacam que é palmar, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Afirmam que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro

lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Concluem que, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Ao final, requerem procedência total do Auto de Infração.

A 2ª JJF, em 10 de dezembro de 2013, fl.129, constatou que o autuante prestou informação fiscal, fls. 102 a 125, fazendo diversas considerações esclarecendo os motivos das autuações, para rebater as arguições apresentadas pela defesa. Como não foi reaberto o prazo de defesa para o contribuinte se manifestar, a 2ª JJF deliberou a conversão do PAF em diligência a **INFAZ DE ORIGEM** para entregar, mediante recibo, cópia da informação fiscal, fls. 102 a 125, informando-lhe sobre a reabertura do prazo de defesa em 30 (TRINTA) dias.

A autuada foi intimada, fl. 131, recebendo cópia da solicitação de diligência, fl. 129, cópia da Informação Fiscal, fls. 102 a 125, documentos referentes ao auto de infração em análise, podendo manifestar defesa no prazo máximo de 30 dias.

Em sua manifestação, o autuado, fls. 134 a 152, além de reproduzir argumentos anteriores, acrescentou a arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa do contribuinte, alegando que a fiscalização utilizou conceitos distintos previstos na legislação como sinônimos, sustentando que o conceito de “preço de aquisição” tem clara distinção do conceito de “valor correspondente à entrada mais recente”

Aduz que ao autuado deve ser dada a possibilidade de saber com exatidão que conduta ilícita lhe está sendo imputada, e isso somente se dá através do fornecimento das Informações Complementares, Termo de Início de Fiscalização e Termo de Conclusão de Fiscalização, pois através de tais informações poderá defender-se amplamente (art. 5º, LV, Constituição Federal de 1988), citando doutrina sobre o tema.

Salienta que o fiscal autuante não demonstrou com clareza os elementos fáticos que serviram de base para a predita autuação, senão vejamos.

Reproduz trechos da legislação dos Estados do Ceará e da Bahia, reiterando argumentos anteriores.

Destaca que, apesar do esforço demonstrado por ocasião da manifestação de fls. 102/125, a mesma revela-se por insuficiente para a manutenção da autuação em tela, mormente quando toda a legislação que ali foi utilizada somente serve para atestar o lícito direito do contribuinte. Mais uma vez, o douto agente fiscal confunde os conceitos de custo de aquisição e de aquisição mais recente da mercadoria.

Frisa que, colacionou, ainda os autuantes, julgados do CONSEF e Consulta Fiscal que não se adequam ao caso em tela, mormente quando o contribuinte agiu dentro dos parâmetros legais. O julgado do Superior Tribunal de Justiça colacionado também não se presta a justificar a pretensão acusatória, mormente quando, no caso em concreto julgado, trata-se de operação entre o Fabricante e o Comércio Atacadista, e não transferência entre filiais.

Para demonstrar que o fisco considerou o custo de aquisição e não o da aquisição mais recente, reproduz o exemplo da mercadoria Glicosímetro, fls. 80 a 83.

Tece comentários sobre o Princípio da Verdade Real, requerendo prova pericial.

Ao final, requer, alternativamente, nulidade, improcedência, perícia. Requer, ainda, a intimação do contribuinte para sustentação oral de suas razões.

Em nova informação fiscal, os autuantes, fl. 155, informam que o autuado praticamente repete o conteúdo da defesa anterior, nada têm a acrescentar à informação fiscal anterior.

Ao final, requerem julgamento totalmente procedente do Auto de Infração.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, imputado ao sujeito passivo ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Não acolho as preliminares de nulidade requeridas de forma genérica pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido a alegação de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, entendo que os argumentos alinhados pela defesa não são capazes de elidir a infração ora em tela, pelas razões que passo a expor.

O trabalho de auditoria realizado pela fiscalização se baseou nos comparativos entre os valores dos produtos de saída (interestadual), em relação ao valor da entrada mais recente, para este mesmo produto. Os autuantes levaram ao demonstrativo desta infração os valores de saída inferiores aos da entrada mais recente, pois nestes casos houve prejuízo ao Estado, por terem sido admitidos créditos maiores do que os débitos realizados, em desacordo com a legislação em vigor.

Em relação ao ICMS constantes das operações, observa-se dos levantamentos fiscais que os autuantes consideraram os efeitos do citado imposto sobre as respectivas operações de entradas e de saídas dos produtos objeto das transferências realizadas. Como bem destaca na informação fiscal, retiraram apenas o PIS e o COFINS da operação da última ENTRADA, pois se referem a tributos recuperáveis, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, de acordo com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC - COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, *in verbis*:

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;

Neste contexto, o Estado da Bahia editou a Lei nº 7.014/96, a qual trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

A Lei nº 7.014/96, no art. 17, § 8º, ao tratar das operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, regulamentou as operações interestaduais reproduzido o comando contido na Lei Complementar nº 87/96, conforme podemos observar:

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

...

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

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

No mesmo sentido, a matéria foi reproduzida no artigo 56, V, “a”, do RICMS-BA, abaixo transcrito:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, 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;

Pelos dispositivos acima transcritos, não resta dúvida de para as operações objeto da infração a base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

De igual modo, não resta dúvida, ao se analisar os levantamentos e demonstrativos que embasaram a infração, o autuado efetuou transferências interestaduais de mercadorias, as quais não foram produzidas por ele, pois se trata de um estabelecimento comercial, utilizando como base de cálculo do ICMS valor inferior ao da entrada mais recente da mesma mercadoria, contrariando as disposições legais acima transcritas.

Para elidir a acusação, o autuado deveria ter comprovado que as saídas foram realizadas com base no valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, ou então trazer ao processo documento fiscal que comprovasse que os preços mais recentes utilizados pelo autuante estavam equivocados, o que não foi feito.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0020/13-2**, lavrado contra **EMPREENDEIMENTOS PAGUE MENOS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$193.037,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 agosto de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR