

A. I. N° - 206891.0018/14-6
AUTUADO - C&A MODAS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 26.11.2014

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0234-04/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Indeferido o pedido de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/07/14, exige ICMS no valor de R\$ 141.491,59, acrescido de multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

O autuado apresentou defesa (fls. 69 a 84) e, após efetuar uma síntese dos fatos e demonstrar a tempestividade da peça defensiva, preliminarmente suscita a decadência do direito de constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009. Diz que nos casos de tributos lançados por homologação, a contagem do prazo decadencial se faz nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, isto é, cinco (5) anos a contar da ocorrência do fato gerador.

Afirma que a Primeira Seção da Superior Tribunal de Justiça, no regime dos recursos repetitivos (Resp 973.733/SC) entendeu que deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, nas hipóteses em que o contribuinte efetua o pagamento parcial antecipado, sem que se constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Diz que, segundo o AERESP nº 201100369851, realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, o art. 173, I, do CTN, seria aplicável caso o creditamento tido por indevido *abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento*. Também citou o AGRESP 201200699933, da Primeira Turna do STJ, o qual entendeu que *O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito ao lançamento por homologação recolhido a menor em face de credimento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, §4º, do CTN*.

Sustenta que em relação à glosa de créditos de ICMS objeto da autuação deve ser aplicado o prazo previsto no art. 150, §4º, do CTN, mesmo na hipótese de crédito de ICMS glosado, desde que tenha havido recolhimento parcial do ICMS no período. Às fls. 85 a 91, anexa extratos obtidos no *site* da Secretaria da Fazenda, visando comprovar a existência de recolhimento parcial de ICMS em todo

o período abarcado pela autuação e, portanto, a necessidade de aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º, do CTN.

Afirma que a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, utilizada pela fiscalização para corroborar a lavratura do presente Auto de Infração, trata de situação jurídica distinta da que é tratada neste processo administrativo fiscal e, além disso, ainda não transitou em julgado. Após transcrever trecho do voto proferido nessa citada decisão, frisa que aquela situação tratava de um estabelecimento remetente de natureza industrial e o centro de distribuição foi considerado como seu prolongamento. Destaca que, no caso em análise, o seu estabelecimento localizado em São Paulo adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas. Diz que adquire seus produtos de outras empresas (fornecedores) e, portanto, não pode ser equiparado a estabelecimento industrial e, em consequência, o entendimento manifestado no REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso.

Diz que, por serem todos os seus estabelecimentos comerciais, a base de cálculo utilizada nas transferências interestaduais é a prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, qual seja, a “*entrada mais recente*”. Explica que essa expressão se refere ao valor da operação pelo qual o estabelecimento localizado no Estado da São Paulo comprou, na época mais recente, a mercadoria da mesma espécie da que foi transferida para o estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Sustenta que a metodologia empregada pelos autuantes na apuração da base de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais é ilegal, pois não está prevista nem na LC 87/96 e nem a legislação baiana, afrontando os princípios da legalidade e da não cumulatividade do ICMS.

Após transcrever o disposto no art. 13, §4º, I, II e III, da LC 87/96, o qual é repetido no art. 17, §8º, da Lei 7.014/96, destaca que, como no caso em análise, o estabelecimento remetente das mercadorias é comercial, a base de cálculo a ser utilizada corresponde ao valor da entrada mais recente da mercadoria, nos termos da legislação transcrita.

Explica que a sua filial paulista, por ser um estabelecimento comercial, registrou em seus livros fiscais o valor correspondente ao preço de aquisição das mercadorias, lançando como crédito de ICMS o valor correspondente ao imposto cobrado na etapa anterior, como previsto nos artigos 155, §2º, I, da Constituição Federal, e 19 da LC 87/96. Diz que a sua filial paulista transferiu mercadorias para o estabelecimento baiano utilizando como base de cálculo o “valor correspondente à entrada mais recente”. Frisa que, no entanto, a fiscalização lhe autuou por entender que a base de cálculo estaria equivocada, pois não deveria computar a carga dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Faz alusão ao princípio da legalidade tributária estrita, cita dispositivo constitucional e, em seguida, afirma que no caso em tela houve violação ao referido princípio, já que a autuação foi fundada em previsão contida na Instrução Normativa nº 52/2013 (IN 52/13), modalidade infralegal exarada pelo Poder Executivo, a qual não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência do ICMS.

Pontua que, apesar de nem a LC 87/96 e nem a Lei 7.014/96 estabelecerem o conceito de “valor da entrada mais recente”, foi consolidado o entendimento de que “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente). Para embasar sua tese, reproduz doutrina dos professores Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins. Transcreve trecho de parecer do professor Ives Gandra, no qual foi exposto o entendimento de que o fisco baiano se equivocou ao excluir o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, por falta de previsão legal.

Assinala que o ato praticado pela fiscalização também violou o disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, pois somente lei complementar pode “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas*

espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados neste Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Registra que a Constituição Federal determina que o ICMS deve respeitar o princípio da não cumulatividade, sendo que esse princípio constitucional não poderá ser restringido a não ser nos casos expressamente previstos. Destaca que as transferências de que trata a autuação não foram objeto de isenção ou de não incidência.

Destaca que a IN 52/13 extrapolou os limites definidos pela Constituição Federal e pela LC 87/96, ao determinar a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, afrontando o disposto no art. 155, §2º, I, da Constituição Federal. Frisa que caso sejam efetuadas as exclusões, o valor a ser creditado pelo estabelecimento destinatário será menor que o efetivamente pago pelo remetente, distorcendo o princípio da não cumulatividade.

Ao finalizar, solicita que seja reconhecida a decadência arguida e que seja cancelado o Auto de Infração em razão da ilegalidade da glosa dos créditos. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive pela realização de perícia contábil. Pede que as intimações e notificações sejam realizadas em nome do patrono do autuado no endereço que declina.

Os autuantes prestam a informação fiscal (fls. 131 a 155) e, inicialmente, tecem considerações acerca da matéria tratada no Auto de Infração. Explicam que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa para posterior transferência para suas filiais. Afirmam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando a qualquer tipo de interpretação ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, para que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

Ressaltam que os cálculos e valores constantes nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração não foram contestados.

No que tange à decadência suscitada na defesa, argumentam que a lei baiana estabelece forma diferenciada para a contagem do prazo decadencial, repetindo o prescrito no art. 173, I, do CTN, conforme tem decidido o CONSEF. Referindo-se à menção da defesa ao §4º do art. 150 do CTN, os autuantes sustentam que a lei baiana fixou um prazo para a homologação diferente daquele que está previsto no CTN, no § 5º do art. 107-B do COTEB, sendo que a previsão do art. 150, § 4º, do CTN é para quando a lei não fixar prazo à homologação, porém a legislação do Estado da Bahia 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, a teor do art. 107-A, I, do COTEB. Fazem alusão a parecer da Procuradoria Fiscal do Estado da Bahia, segundo o qual a contagem do prazo decadencial deve obedecer ao previsto no Código Tributário do Estado da Bahia.

Explicam que a homologação tácita prevista no art. 150, §4º, do CTN, só ocorre quando o imposto devido é lançado e pago dentro das condições previstas na legislação. Dizem que, no caso em comento, os valores que estão sendo cobrados foram apurados mediante a realização de uma auditoria fiscal e não foram lançados por homologação.

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

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 corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, os autuantes passam a abordar e demonstrar o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, conforme relatado a seguir.

Afirmam que, lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, assim, no art. 109 do CTN, prevê que *“Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários”*.

Após citarem doutrina, afirmam 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 e 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”.

Salientam que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição Federal, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que o fazer de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: 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, deverá fazê-lo de modo expresso.

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. 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.

Mencionam que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a Lei Complementar 87/96 definiu a base de cálculo, mas não conceituou esse valor.

Afirmam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, 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, sendo que, quando ocorreu mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o autuado. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a 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 16 (R1).

Acrescentam que, apesar da mencionada orientação ser datada de 08/01/10, como se trata meramente de norma procedimental, é aplicável 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 nos artigos 142 e

144, § 1º, ambos do CTN, cujos teores transcreveram. Reproduzem farta doutrina acerca das características dos tributos recuperáveis:

Asseguram que a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, I. Dessa forma, o art. 56, V, “a”, do RICMS-BA/97, 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 citada Lei Complementar, sendo legítima a exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a mais 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, creditamento a mais nos livros Registro de Entradas e Apuração de ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Ressaltam que, como nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa não existe mudança de titularidade da mercadoria, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Explicam que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Dizem que a questão debatida neste processo consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações exclusivas do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, em detrimento das demais unidades da Federação. Acrescentam que a unidade federada que faz essa ampliação da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, porém o Estado destinatário suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Citam jurisprudência e doutrina para embasar seus argumentos.

Destacam 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 afrontam o disposto no art. 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, I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal e na LC 87/96, dizem ser 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.

Mencionam que, dessa forma, o Estado da Bahia editou uma Instrução Normativa (IN 52/13) para esclarecer ou interpretar, com base nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

Ao finalizarem, sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Preliminarmente, o autuado suscitou a decadência do direito de constituição do crédito tributário relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009, pois considera

que a contagem do prazo decadência se faz nos termos do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que o ICMS é um imposto sujeito ao lançamento por homologação.

Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, o posicionamento dominante neste CONSEF é no sentido de que a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando o permissivo contido no §4º do art. 150 do CTN – *se a lei não fixar prazo* – estabeleceu que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme disposto no art. 107-A, inc. I, da Lei nº 3.956/81 – Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Ressalto que nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual.

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, em consequência, não se pode aplicar o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, como pleiteado na defesa.

Os extratos de pagamentos trazidos na defesa (fls. 85 a 91) são referentes aos valores que foram declarados e recolhidos pelo autuado, os quais não se confundem com os que estão sendo exigidos no presente lançamento tributário de ofício.

Considerando que os fatos tratados no Auto de Infração em epígrafe ocorreram durante os exercícios de 2009 e 2010, o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/14. Tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em 22/07/14, a decadência arguida na defesa ainda não havia se consumado.

Indefiro a solicitação de perícia, ou mesmo de diligência, pois a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os dados já existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Efetivamente, os autuantes citaram decisão do STJ no corpo do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, I) e não nas decisões judiciais e administrativas citadas pelos autuantes. Essas citações apenas visavam robustecer a ação fiscal, mas não eram o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que vem prevalecendo neste Conselho de Fazenda.

A metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96), dessa forma, não houve afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro Ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista

no art. 13º, §4º, I, da LC 87/96, a qual estabelece que “*Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Analisando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – *o valor correspondente à entrada mais recente* – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

Não vislumbro nos autos afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.

Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e, conseqüentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei.

Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, conforme o exemplo citado a seguir:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/14

EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. *A base de cálculo, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da autuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

Quanto à multa de 60% indicada na autuação, ressalto que está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB). Saliento que não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0026/14-9**, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 141.491,59**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. V II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de novembro de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA