

A. I. N° - 206891.0020/14-0
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 12/11/2014

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0243-03/14

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 n° 87/96. Infração caracterizada. Não acatada a preliminar de decadência. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/07/2014, refere-se à exigência de R\$535.640,82 de ICMS, acrescido da multa de 60%, infração 01 - 01.02.23, 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 2009 a dezembro de 2010. Consta que “Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo deste Auto de Infração.” Recibo de Arquivos Eletrônicos, fl. 11, CD - contendo arquivos magnéticos com inteiro teor dos Demonstrativos de Apuração, fl. 12, e Amostra dos Demonstrativos, fl. 15 a 18.

Consta, no campo “Descrição dos Fatos”, de forma resumida 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 procuraçāo às fls. 102 a 104, apresenta impugnação às fls. 55 a 100 do PAF.

Depois de sintetizar as circunstâncias da autuação, suscita preliminar de decadência parcial, ou seja, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a julho de 2009.

Observa que, no caso em tela, identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido, antecipou o respectivo pagamento do ICMS e cumpriu as obrigações acessórias que reputava devidas. Acrescenta frisando que, por sua vez, a fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, entendeu que poderia analisar a

contabilidade do período, mesmo que se referisse a fatos ocorridos há mais de cinco anos.

Registra que no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico, 05/08/2014, data em que tomou ciência, já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a agosto de 2009, em razão do disposto no §4º do art. 150 do CTN.

Frisa ser este o entendimento reiterado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça - STJ, cujos mais recentes acórdãos estabelecem a perfeita distinção entre o direito de rever a constituição do crédito feita pelo contribuinte (art. 150, §4º) e o direito de constituir o crédito tributário (art. 173, inciso I), afirmando que, nos tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), como se observa nos Embargos de Divergência em Resp 101.407-SP (98.88733-4), cuja ementa transcreve.

Sustenta não restar dúvida que deve ser reconhecida a decadência do direito à cobrança do ICMS em relação aos fatos geradores anteriores ao prazo de cinco anos, na forma do §4º do art. 150 do CTN, devendo ser cancelada parte da exigência constante do Auto de Infração ora impugnado, pois cobra valores referentes a fatos geradores anteriores a julho de 2009, alcançados pela decadência.

Arremata requerendo que seja reconhecida a decadência parcial dos valores cobrados no Auto de Infração, excluindo-se os valores exigidos relativos o período de 01/2009 a 07/2009.

Ao tratar do mérito da autuação frisa que o entendimento da Fiscalização é que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, 4º, inciso I, 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 de mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor o equivalente ao custo de aquisição das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa, já que essa transferência se equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Menciona que a Fiscalização sustenta que, como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os tributos devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido.

Afirma que para a formação da base de cálculo nessas operações, os autuantes entendem que devem ser excluídos os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportáveis até a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Cita que foi utilizado como fundamento para a lavratura da infração o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que, segundo a Fiscalização, é o equivalente ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque da empresa em data igual ou anterior à data da saída em transferência para o Estado da Bahia. Assinala que na definição ou composição do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, a Fiscalização retirou o ICMS, o PIS e a COFINS (tributos recuperáveis) da operação de contabilização da última entrada das mercadorias no estoque (até a data da saída em transferência interestadual) e, ato contínuo, para a formação da base de cálculo das operações subsequentes de saídas, incluiu o ICMS (pois este integra a própria base de cálculo) com a respectiva alíquota de origem, nas operações de transferências para a Bahia.

Ressalta que no entendimento dos fiscais, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria corresponde ao valor do último custo de aquisição da mercadoria contabilizado no estoque da empresa e apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a Bahia.

Destaca que os autuantes informam que na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro Estado e na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações (pois mais benéfico para o contribuinte), de sorte a se determinar o valor correspondente à entrada

mais recente no estoque da empresa naquela unidade da federação.

Assinala que a própria Fiscalização informa que o seu procedimento está baseado no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) -Estoques, e que a doutrina contábil esclarece que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

Diz que os fiscais defendem que, como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do parágrafo 4º do art. 13º da LC 87/96 refere-se aos mesmos titulares, opera-se a citada equivalência. Prossegue destacando que segundo a Fiscalização, se ocorre uma equivalência à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa, e que neste caso, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Arremata afirmando que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS. Assinala que a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição no Estado de Sergipe com destino ao Estado da Bahia.

Afirma que a impugnação restringe-se à análise da questão referente à necessidade de exclusão do PIS e da COFINS relativos à entrada mais recente da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências.

Frisa que embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não lhe parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias. Segura que se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (art. 13, parágrafo 4º, inciso II, da LC nº 87/96).

Explica que o referido dispositivo, sim, estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será: o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Afirma que, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria.

Pondera que se está diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo art. da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Diz não parecer razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Assinala que a esse respeito, conforme preceitua o artigo 97, inciso IV, do CTN, somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e da sua correspondente base de cálculo. Sustenta que, não pode a Fiscalização, a seu próprio critério, ampliar ou reduzir a extensão da base de cálculo do tributo prevista expressamente na legislação, pois, deve o intérprete da norma se ater à abrangência e limites estabelecidos pelo legislador, sob pena de onerar ou desonrar equivocadamente a operação.

Assevera que a LC nº 87/96 é clara ao estabelecer que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem qualquer menção de que deveria ser considerado o seu custo, ao invés do valor da última entrada na sua integralidade.

Afirma que o conceito contábil referente ao custo de aquisição previsto no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC, somente poderia ser aplicável se a lei complementar determinasse expressamente que a base de cálculo nas operações em análise é o custo de aquisição das mercadorias.

Ressalta que uma eventual modificação do procedimento de apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência impactaria não só no montante dos créditos aproveitados pelo estabelecimento destinatário, mas também no valor do ICMS incidente no Estado do estabelecimento remetente das mercadorias, no caso o Estado de Sergipe, conforme Auto de Infração.

Menciona que, caso passasse a excluir da base de cálculo do ICMS incidente nas suas transferências interestaduais os valores do PIS e da COFINS relativos à operação anterior, o imposto devido no Estado de origem resultaria em valor inferior ao que vem sendo calculado atualmente (sem a exclusão de tais tributos). Diz que assim, ficaria exposto a questionamento por parte das autoridades fazendárias do Estado de origem quanto ao valor do imposto recolhido.

Sustenta que, não há que se falar em exclusão do PIS e da COFINS nos casos de operações com produtos sujeitos ao regime monofásico das referidas contribuições (por exemplo, os produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal elencados na Lei nº 10.147, de 21/12/2000). Destaca que, considerando que na referida sistemática de tributação o recolhimento das contribuições fica concentrado na saída dos estabelecimentos fabricantes, tais tributos não serão recuperáveis.

Afirma que a presente discussão refere-se, tão-somente, às operações com produtos não sujeitos ao regime monofásico de tributação. Ressalta que não há previsão na legislação tributária e fiscal definindo o que seria o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Assevera que a operação de compra da mercadoria tem o seu ICMS calculado sobre o seu preço total de aquisição.

Explica que a operação de saída, por sua vez, deve apresentar carga tributária de igual grandeza, e, para tanto, é preciso recompor a base de cálculo do ICMS para que seja observada a mesma premissa que resultou no ICMS cobrado da entrada da mercadoria. Diz que o ICMS deve ter sua base recomposta a fim de reequilibrar a carga tributária na saída por transferência. Arremata frisando que o cálculo do ICMS incidente na operação de transferência deve ser exatamente igual ao da operação de entrada por aquisição da mercadoria (última entrada).

Esclarece que a observância desse critério assegura o cumprimento do pacto federativo, pois, caso contrário, se teria bases de cálculos diferentes para a incidência do ICMS sobre a mesma mercadoria, o que acarretaria no favorecimento indevido de uma das partes.

Afirma que a exigência na forma como tem sido feita pelo Estado de destino das mercadorias não subsiste, pois tal ente da federação, ao pretender estabelecer a forma de cálculo do ICMS no Estado de origem das mercadorias extrapola sua competência. Sustenta que o Estado de destino não pode pretender alterar unilateralmente a sistemática de cálculo do ICMS adotada em todo o âmbito nacional, nem mesmo tentar impor seu posicionamento ao Estado de origem das mercadorias, pois ao assim proceder viola frontalmente o princípio federativo, previsto no art. 1º, caput, da CF/88.

Frisa que, caso altere sua forma de recolhimento do ICMS no Estado de origem, passando a recolher o imposto apenas sobre o custo líquido de aquisição das mercadorias, sem a adição dos tributos incidentes (base de cálculo menor), essa diminuição do recolhimento certamente irá chamar a atenção das Autoridades Fiscais de tal Estado, que deverão exigir a diferença do ICMS recolhido a menor.

Menciona que mesmo se entendendo que o Estado de destino não estaria impondo o recolhimento de imposto sobre uma base de cálculo menor no Estado de origem, mas apenas prevendo uma forma de cálculo do crédito, tal exigência, a seu ver, afrontaria claramente o

princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no art.155, § 2º, inciso I, da CF/88, na medida em que se estaria vedando o creditamento do valor integral recolhido a título de ICMS (ainda que a outro Estado).

Destaca que nos termos do art. 155, §2º, inciso II da Constituição Federal e do art. 20, §1º, da LC nº 87/96 o direito ao crédito somente pode ser restringido nos casos de isenção ou não-incidência na entrada ou na saída da mercadoria. Prossegue afirmando que deve ser admitido o creditamento do ICMS, caso não seja verificada nenhuma das duas hipóteses.

Assevera que as normas infraconstitucionais, sejam elas Convênios, Leis Ordinárias ou Decretos, ainda que restrinjam a utilização dos créditos apenas sobre o valor do custo de aquisição das mercadorias (excluindo os valores do ICMS, do PIS e da COFINS), não se confundem com isenção ou não-incidência, sendo, portanto, inconstitucionais e ilegais.

Frisa que se o Estado de destino das mercadorias reputa ilegal a forma de cálculo do ICMS fixada pelo Estado de origem, não pode ele simplesmente punir os seus próprios contribuintes que exerce regularmente suas atividades e aproveita créditos a que tem direito. Continua assinalando que Estado de destino tem de buscar o meio apropriado para contestar essa situação, ajuizando ações perante o Poder Judiciário contra os Estados de origem cuja legislação discorda. Menciona que o Estado de destino deveria submeter a questão à apreciação do Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos exatos termos do art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.

Frisa que se admitida a glosa unilateral de créditos de ICMS, o Estado de destino estará fechando suas fronteiras aos produtos que tenham como origem os demais Estados do País, visto que haverá um constrangimento dos contribuintes a não requisitarem mercadorias localizadas em Estados que determinem a inclusão do valor do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, ferindo os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, previstos nos artigos 150, inciso V e 170, caput e inciso IV da Constituição Federal, ao limitar o livre tráfego de bens pelo País.

Diz que considerar que o correto seria realizar o cálculo do ICMS devido sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o custo de aquisição das mercadorias com a adição dos valores devidos a título de PIS e COFINS e do próprio ICMS.

Afirma que adotar posicionamento diverso, além de ser contrário aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da federação, da livre iniciativa e da livre concorrência - ainda que esse seja o entendimento do Estado de destino das mercadorias - representa sério risco a essa sociedade de vir a sofrer autuações com imposições de multa pelos Estados de origem.

Assevera que a glosa unilateral dos créditos não se mostra o instrumento adequado, em razão do que prevê o art. 102, inciso I, alínea “f”, da Constituição Federal.

No tocante às decisões citadas no Auto de Infração diz que cumpre trazer alguns esclarecimentos quanto às decisões elencadas na autuação para suportar o entendimento apresentado pela Fiscalização sobre a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Registra que foi mencionada pela Fiscalização a decisão do STJ proferida no RESP 1.109.298/RS, em 26/04/2011, mas, no entanto, apesar da controvérsia no referido processo girar em torno da apuração da base de cálculo em operações interestaduais de transferência e os correspondentes créditos gerados no Estado de destino das mercadorias transferidas, a situação fática analisada no processo é diversa do presente caso, bem como o ponto principal de discussão. Observa que a operação objeto da lide no citado processo judicial tem a participação de três estabelecimentos da mesma empresa (Nestlé Brasil Ltda.), sendo um industrial localizado no Estado de São Paulo (SP), um centro de distribuição (CD) também em SP e uma filial no Rio Grande do Sul (RS). Diz que nesta operação, as mercadorias são primeiramente transferidas do estabelecimento industrial (que as fabricou) para o centro de distribuição em São Paulo e, em momento posterior, para a

filial no Rio Grande do Sul. Destaca que A discussão no referido processo judicial refere-se à base de cálculo aplicada na segunda transferência (do CD paulista para a filial no RS), na qual a empresa valeu-se, conforme se infere no relatório do acórdão, de valor “aleatório” considerado pela parte como o “valor correspondente à entrada mais recente”. Ressalta que nesse contexto, embora inicialmente possa parecer que será analisado no acórdão o conceito de valor da entrada mais recente, não é o que ocorre no decorrer da decisão.

Diz que em vista da situação fática do caso, a discussão se volta para dúvida quanto à aplicação do inciso I, do parágrafo 4º, da LC nº 87/96 (aplicável para transferência entre estabelecimentos comerciais) ou do inciso II do mesmo comando legal (aplicável para transferência do estabelecimento fabricante). Arremata destacando que ao final, concluiu-se no processo que o CD paulista deve ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida (art. 13, § 4º, inciso II, da LC 87/96).

Esclarece que a conclusão pela aplicação do custo como base de cálculo do imposto deu-se tão somente porque os julgadores consideraram aplicável o inciso II, do parágrafo 4º, do art. 13, da LC 87/96, o qual não é o inciso aplicável para as operações do presente caso, que não possui estabelecimento fabril. Sustenta não haver qualquer relação entre a aplicação do custo nesse caso e o conceito do termo “entrada mais recente da mercadoria”.

Sendo assim, quer nos parecer que os fatos e a conclusão apontados na referida decisão do STJ não guardam relação com as operações ora em lide, portanto, não poderiam respaldar entendimento de que o valor da entrada mais recente da mercadoria mencionada no inciso I corresponde ao seu custo de aquisição.

Em relação às decisões proferidas em processos administrativos do Estado da Bahia referentes à base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência e o correspondente crédito do imposto no Estado de destino, a partir da leitura da íntegra das referidas decisões, verifica-se que os casos discutidos também não refletem exatamente a situação fática do presente Auto de Infração ora impugnado.

Como exemplo cita o acórdão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) nº 0144-11/09, o qual coincidentemente envolve a empresa Nestlé, discute a base de cálculo do ICMS em operação realizada com três estabelecimentos da empresa, um fabricante e dois comerciais.

Destaca a decisão do CONSEF que analisou a questão da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias. Trata-se do acórdão nº 0127-02/12, da 2ª JJF, envolvendo empresa de comércio varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), cuja atividade em muito se assemelha. Diz que da leitura do referido acórdão, verifica-se que a Fiscalização questionou o montante do ICMS pago pela empresa varejista na condição de sujeito passivo do imposto quando da transferência de mercadorias para outro Estado. Informa que a referida empresa ao transferir suas mercadorias considerou como valor correspondente à entrada mais recente o preço da aquisição ajustado a partir dos tributos incidentes, tendo a empresa excluído da base de cálculo do imposto o montante do ICMS, do PIS e da COFINS, dentre outros. Observa que em vista deste procedimento, a Fiscalização autuou a empresa por considerar que o PIS e a COFINS não deveriam ter sido excluídos da base de cálculo do imposto devido para o referido Estado, tendo reduzido indevidamente o montante do imposto a ser recolhido. Diz que diante dos fatos envolvidos neste processo, vê-se claramente que a Fiscalização está se valendo de dois pesos e duas medidas no que diz respeito à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Pondera que quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como destinatário das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que o PIS e a COFINS relativos à operação de entrada devem ser excluídos da base de cálculo, reduzindo o montante do imposto a ser pago e,

consequentemente, os créditos do imposto a serem aproveitados pelo estabelecimento destinatário baiano. Frisa que por outro lado, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como remetente das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que as contribuições em comento devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia.

Assinala que esse procedimento denota a fragilidade da interpretação da legislação por parte da Fiscalização. Firma que não pode a Fiscalização apresentar diferentes interpretações para um mesmo dispositivo legal, aplicando, a seu critério, a que mais lhe favorece, dependendo do caso.

Assevera que a decisão do processo foi no sentido de que o PIS e a COFINS não têm incidência direta na composição do preço dos produtos. Ressalta que de acordo com a decisão, não existe previsão legal alguma que ampare a tese de que as contribuições deveriam ser excluídas da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências interestaduais.

Destaca que este último acórdão acima mencionado, ainda que se refira a operações de transferências interestaduais sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias, pode ser considerado como um importante precedente favorável ao procedimento por ele adotado pela Impugnante, uma vez que, além de considerar que o PIS e a COFINS não devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, trata de operação desenvolvida entre estabelecimentos que exercem as mesmas atividades ou similares às de seu estabelecimento. Acrescenta que o referido acórdão ilustra a fragilidade da interpretação da Fiscalização medida em que (i) ora (e quando lhe favorece) entende pela exclusão das contribuições e (ii) ora entende pela sua não exclusão.

Afirma que também identificou decisões proferidas em outros Estados, que têm significativa relevância para a análise do caso em tela.

Destaca decisão proferida pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, favorável ao procedimento ora adotado, no sentido de que a base de cálculo na transferência interestadual entre estabelecimentos comerciais não é custo. Conforme a referida decisão, a legislação do ICMS é clara ao eleger o valor da mercadoria para a base de cálculo neste tipo de transferência.

Diz que identificou decisão administrativa no Estado de Minas Gerais (MG), segundo a qual deve ser adotado o preço da entrada mais recente para apuração do crédito tributário, na qual não há qualquer indicação no referido acórdão de que o preço da entrada corresponderia ao custo de aquisição, portanto, quer nos parecer que não caberia a exclusão dos valores do PIS e da COFINS, como desejam os autuantes.

Observa que uma Solução de Consulta no Estado do Paraná (PR) que versa sobre a transferência interestadual de mercadoria importada. Menciona que a decisão proferida, compõe a base de cálculo na transferência interestadual de produtos importados, o valor total dos produtos acrescido dos impostos incidentes, custos de transporte, custo de seguro, despesas aduaneiras e demais dispêndios. Frisa que também não há na Solução de Consulta determinação da exclusão dos valores dos tributos recuperáveis.

Destaca decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça (TJ) do Estado de Santa Catarina (SC) envolvendo a empresa Lojas Marisa S.A. Diz tratar-se de Ação Anulatória de Débito Fiscal em vista de auto de infração lavrado em face da referida empresa em virtude de aproveitamento a maior de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais de transferência. Assinala que o processo é referente a valores supostamente agregados à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais. Menciona que embora não seja exatamente igual ao presente caso, a decisão esclarece que a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos comerciais deveria ser equivalente ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, qual seja: a entrada no centro de distribuição da empresa remetente das mercadorias. Destaca que o acórdão é silente no que diz respeito à necessidade de exclusão dos tributos recuperáveis no referido valor.

Diz ainda que o referido acórdão não entre no detalhe do valor correspondente à entrada mais recente, quer nos parecer que tal conceito deve ser considerado como o valor integral da entrada mais recente da mercadoria, mantendo-se, deste modo, os tributos.

Afirma que a Fiscalização ao retirar itens componentes do valor da última entrada da mercadoria transferida (PIS e COFINS), excluiu valores sem previsão na LC 87/96. Assinala que este procedimento resultou numa base de cálculo menor que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal menor do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito fiscal menor do que o previsto.

Informa que elaborou uma planilha para colaborar com a busca da verdade material, partindo da própria planilha da Fiscalização, que segue no CD em anexo, fl. 114. Acrescenta que aproveitou os dados enviados pela Fiscalização no CD com base nos arquivos magnéticos e validou os cálculos apresentados pela Fiscalização e fez um quadro comparativo (conforme colunas “Z” a “AC”), com a composição do preço pela última compra. Prolongue destacando que em seguida comparou com o preço que utilizou nas transferências e encontrou algumas diferenças a maior e a menor. Assinala que encontrou divergências, sendo que se a base de cálculo apurada é menor do que a base de calculada utilizada para a transferência. Arremata afirmando concordar que deva ser efetuado o estorno do crédito de ICMS a maior.

Diz que nesta linha de entendimento, para colaborar com a busca da verdade material, refez o cálculo da transferência utilizando as mesmas notas fiscais da Fiscalização, partindo do valor do custo sem impostos e incluindo o PIS e a COFINS mais a tributação do ICMS por dentro de 12%, chegando ao preço de transferência maior que o indicado pela Fiscalização e bem próximo ao encontrado na nota fiscal conforme CD em anexo. Arremata mencionando que após o cálculo (conforme colunas “AE” até “AG”), o valor principal devido passou de R\$535.640,82 para R\$50.937,21.

Requer, pelas razões expostas a realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com o exame da planilha anexada à presente defesa bem como os documentos que serão disponibilizados na fase da diligência, para que seja determinada a elaboração de novo demonstrativo do débito, conforme previsão legal RPAF-BA/99 (art. 145 e 150, inciso I).

Frisa que o pedido de diligência fundamenta-se na insuficiência da apuração, quando da análise dos documentos contábeis e fiscais, desde o procedimento de Fiscalização, até a lavratura do Auto de Infração.

Arremata apresentando como sendo suas considerações finais:

(i) Aplica-se às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais a base de cálculo prevista no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I, da LC nº 87/96, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

(ii) Existe divergência de interpretação quanto ao termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, sendo que os autuantes entendem que devem ser excluídos os valores dos tributos recuperáveis da operação anterior (ICMS, PIS e COFINS), sendo adicionado ao final o valor do ICMS devido na própria operação. Por outro lado, reafirma que adotou o procedimento mantendo os valores relativos ao PIS e a COFINS no valor da entrada mais recente das mercadorias;

(iii) Embora o assunto seja controverso, diz não lhe parecer factível que a intenção do legislador, ao estabelecer como base de cálculo do imposto o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao seu custo de aquisição. Se assim fosse, tal determinação teria sido imposta expressamente, como ocorre nos casos de transferência da produção;

(iv) A maioria das decisões elencadas no presente PAF não refletem exatamente a sua situação, gerando distorções de interpretação. Ou seja, não adequação total dos precedentes utilizados pelo autuantes ao caso do presente PAF;

(v) As decisões sobre o assunto ainda não convergem para um posicionamento uniforme sobre o tema;

(VI) existência do acórdão nº 0127-02/12, da 2ª JJF, envolvendo empresa varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), em que a Fiscalização adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia.

Pondera que, tendo em vista que não há um entendimento uniforme sobre o tema por parte das autoridades fazendárias, fato é que, independentemente do procedimento adotado, poderá ficar vulnerável a questionamento do fisco: (i) ora no Estado remetente das mercadorias, caso exclua o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS devido sobre as transferências, e (ii) ora no Estado destinatário (se este for a Bahia), caso considere o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS devido nas transferências e se aproveite integralmente dos correspondentes créditos do imposto.

Remata citando que neste contexto, com objetivo de estancar o risco acima mencionado, é necessário que o CONSEF esclareça de maneira uniforme o conceito do valor da entrada mais recente previsto no parágrafo 4º, inciso I, do art. 13, da LC nº 87/96.

Conclui requerendo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 117 a 144, alinhando os argumentos a seguir resumidos.

Nas considerações iniciais esclarecem 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, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Discorrem sobre 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. Começam pelo art. 155, § 2º da Constituição Federal, e afirmam que o mencionado dispositivo 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.

Dizem que a LC nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso I, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao 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.

Afirmam que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais. Também informam que a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, inciso I, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, alínea “a”) traz a mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86.

Registraram, quanto aos seus impactos, 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, inciso I da LC nº 87/96, para 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. Comentam sobre a partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

Ao cuidarem da preliminar de decadência suscitada pelo impugnante esclarecem que o COTEB fixou um prazo para a homologação diferente do que está previsto no CTN (§5º do art. 107-B) - § 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação - e esse prazo é o mesmo que está fixado no art. 173, inciso I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - art. 107-A), podemos concluir, portanto, que a lei estadual ampara e, pelo menos em nosso Estado, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Ponderam que o art. 150, §4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 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, inciso I, do COTEB, e art. 965, inciso I, do RICMS-BA/97).

Firmam 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. Asseguram que 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. Frisam que 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.

Registraram que no PAF relativo ao A.I. nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, da lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé preconizando que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do COTEB “prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.”

Assinalam que no caso de estorno de crédito fiscal, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto, consoante decisões do STJ.

Concluem asseverando que no caso em tela, não se operou a decadência.

Sobre as alegações defensivas relacionadas ao mérito da autuação, dizem que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, afirmando que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência para definir a base de cálculo do ICMS. Transcrevem o art. 109 do CTN e ensinamentos de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, concluindo 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. Também transcrevem o art. 110 do CTN, reproduzindo posicionamentos de tributaristas, dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e apresentam o entendimento de que a LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria

valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Asseveram que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado. Após análise efetuada, afirmam que, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na LC nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, inciso I. Dizem que 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, inciso I, que, por sua vez, está amparada na LC indicada, 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, como dito anteriormente, creditamento a mais nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado. Citam uma consulta e resposta do Diretor de Tributação da SEFAZ/BA, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis.

Afirmam 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.

Os autuantes reproduzem o teor da Instrução Normativa nº 052/2013 - SAT-SEFAZ e colacionam elementos de diversas decisões do CONSEF sobre esta matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0006-13/14; 0092-11/14; 0039-03/13, todos proferidos em 2ª instância de julgamento.

Nas considerações finais os autuantes salientaram 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 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, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O autuado apresentou preliminar de mérito, alegando que, como o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico em 05/08/2014, data da ciência, os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a julho de 2009 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.

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, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia - 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 2009, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/14 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o crédito fiscal foi constituído em 29/07/14, quando foi encerrado o procedimento fiscal com a lavratura do Auto de Infração, tendo o autuado tomado ciência do lançamento em 05/08/14. Portanto, não se operou a alegada decadência.

Constatou também 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. Logo, resta patente que o PAF afigura-se 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.

O impugnante, depois de sustentar que a fiscalização retirou, sem previsão na LC 87/96, o PIS e COFINS, itens componentes do valor da última entrada da mercadoria transferida, requereu a realização de diligência sob o fundamento de *insuficiência da apuração*, fl. 96, para que fosse examinada a planilha que acostou aos autos, por ter encontrado algumas divergências ao comparar o preço utilizado nas transferências. Depois compulsar os autos, constato que os elementos neles contidos são suficientes para análise do mérito da autuação e permitem solucionar a lide. Logo, indefiro o pedido apresentado pelo defendant, com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência fiscal, 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. Portanto, cuida de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais realizadas pelo autuado no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

O impugnante em sua peça defensiva ressaltou que a fiscalização entendeu ter sido equivocadamente majorada a base de cálculo do ICMS por não ter excluído os valores do PIS e COFINS ao promover a operação de transferência de mercadorias, entre o seu Centro de Distribuição no Estado de Sergipe para as suas Filiais situadas no Estado da Bahia.

Informou também o defendant que por ocasião do recebimento das mercadorias transferidas para o estabelecimento destinatário, ora autuado, a prática é registrar o crédito de ICMS recolhido pelo estabelecimento remetente no Estado de origem, calculado sobre a base de cálculo informada acima (considerando a inclusão do ICMS, do PIS e da COFINS).

Asseverou que sua impugnação restringe-se à análise da questão referente à necessidade de exclusão do PIS e COFINS relativos à entrada mais recente da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências.

Logo, o eixo da discussão nos presentes autos para o deslinde da controvérsia instalada consiste em saber, à luz do arcabouço legal, 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.

Expressa no art. 155, §2º, XII, “i” da Constituição Federal, consta a determinação de que 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;

Por se tratar 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. Constatou, ao compulsar as peças que integram os autos, 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

O levantamento fiscal foi efetuado 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, fl. 11, e demonstrativo às fls. 13 a 18. 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 a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que delineia as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, infere-se claramente o mandamento 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...”

Convém salientar que 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.

Em sede de informação fiscal os autuantes, esclareceram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Instrução Normativa Nº 052/2013, e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, pelo que asseveram ser correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Convém destacar que a exclusão dos tributos indiretos é também justificada de forma uníssona pela doutrina contábil, visto que cada real pago na compra de mercadorias representa um *adiantamento* (de ICMS, PIS/COFINS – tributos indiretos) feito pela empresa. Eis que, ao efetuar suas vendas, a empresa recebe uma parcela a título desses tributos, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente para o governo. Portanto, não se trata nem receita, nem despesa ou custo o que o empresário paga.

Nestes termos, comungo com a tese de que as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não se constitui faturamento, já que a propriedade remanesce com a mesma titularidade e compartilho com o posicionamento prevalente nas decisões sobre essa matéria nos julgados do

CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, ao teor da Lei Complementar nº 87/96, 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 0267-01/11, 0171-02/11 e 0039-03/13.

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

Constatou 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.

É de se constatar que na transferência interestadual deve ser observado que um dos objetivos da norma (Lei Complementar) é evitar conflito entre os entes da Federação em decorrência da arrecadação do imposto ser entre eles compartilhado.

Verifico que de acordo com a “Relação de Produtos - Alíquota de PIS e de COFINS zeradas”, fls. 45 a 47, e a “Relação de Produtos - Tributação Monofásica conforme Lei 10.147/2000”, fl. 48 e 49, a fiscalização considerou no levantamento fiscal os produtos objeto das transferências, as mercadorias sujeitas à tributação monofásica e submetidas à alíquota zero, daquelas cuja incidência se operava em regime de incidência plurifásica.

Em suma, fica patente que a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferência interestaduais entre estabelecimentos comerciais, deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se os tributos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS etc.).

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 206891.0020/14-0, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$535.640,82**, 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, 04 de novembro de 2014

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA