

A. I. N° - 206891.0019/14-2
AUTUADO - C & A MODAS LTDA
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 06.02.2015

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0009-05/15

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. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência, o pedido de diligência fiscal e mantida a multa aplicada. Não apreciada a arguição defensiva de inconstitucionalidade, por faltar competência a este órgão julgador. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 29/07/2014, para exigir ICMS no valor de R\$189.487,83, acrescido da multa de 60%, em decorrência da 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, conforme CD à fl. 12, demonstrativos e documentos às fls. 13 a 64.

Em complemento consta: “*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em consonância com o detalhamento no próprio corpo deste Auto de Infração.*” e “*FISCALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS DE 2009 E 2010 - ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO § 4º DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE “A ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPRISSÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL ORIUNDAS DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU ATACADISTAS (CDS, COM DESTINO À FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (MENOR QUE O PREVISTO EM LEI).*”

Consta na descrição dos fatos que:

A ação fiscal tem amparo na decisão do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), do CONSEF e na Instrução Normativa nº 52/93, bem como no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, NAS NORMAS DA CONTABILIDADE DE CUSTO, combinadas com o previsto nos artigos 109 e 110 do CODIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO nas OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE OS MESMOS TITULARES, oriundas de estabelecimentos COMERCIAIS ou CENTROS COMERCIAIS DE DISTRIBUIÇÃO que NÃO fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferências foram destinadas à FILIAL localizada neste Estado, situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que, ocorrida entre estabelecimentos dos mesmos titulares, equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, 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 (junto a terceiros) 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. 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.

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

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

Assim sendo, por força e em consonância com as decisões do CONSEF/BA, transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA (VCEMR), QUE É O EQUIVALENTE AO VALOR DA ÚLTIMA MERCADORIA QUE DEU ENTRADA NO ESTOQUE DA EMPRESA EM DATA IGUAL OU ANTERIOR À DATA DA SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para este Estado. Para tanto, na definição ou composição do VCEMR, retirou-se 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 continuo, para a formação da BASE DE CÁLCULO (BC) das operações subseqüentes de SAÍDAS, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, de acordo com o STF), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de TRANSFERÊNCIAS para Bahia.

Neste sentido, que o VCEMR CORRESPONDE AO VALOR DO ÚLTIMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA CONTABILIZADO NO ESTOQUE DA EMPRESA e isto apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a BAHIA. Por outro lado, também cabe registrar 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. Para tanto, como já asseverado, foram retirados o ICMS, o PIS e o COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) referentes às operações de ENTRADAS NO ESTOQUE DA EMPRESA e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado (operações com destino à BAHIA), utilizando-se a respectiva alíquota de ORIGEM.

Para a correção dessa situação, portanto, foram elaborados os demonstrativos anexos, tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a BAHIA. Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Para validação do referido procedimento, importante trazer à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf para também dar respaldo ao trabalho ora efetuado:

“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).

De igual maneira, é o que está pacificado também na doutrina contábil, conforme segue:

“[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS, PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...]. (g.n.)

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação - (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. - 6. reimpr. - São Paulo - Atlas, 2006, p. 126).

“[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.” (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. - São Paulo : Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

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, tido como infringido, 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 glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais (maior que o devido) nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, com o consequentemente destaque e utilização a maior do imposto a que o estabelecimento autuado tem direito.

Visando confirmar o acerto da auditoria, foram apontadas as seguintes decisões do CONSEF atinentes à matéria em discussão: julgados procedentes pelas Juntas de Julgamento Fiscal, e confirmados pela Câmara de Julgamento Fiscal, Acórdãos JJF nº 0064-02/13 e CJF Nº 0006-13/14; JJF nº 0112-01/13 e CJF Nº 0092-11/14; A.I. nº 206891.0004/12-9; e outros sobre a mesma matéria A. I. Nº - 297515.0001/12-6; A. I. Nº - 206891.0004/12-9; A.I. Nº - 206891.0027/12-9; A.I. Nº - 206891.0028/11-7; A.I. 206891.0018/13-8; A.I. Nº 206891.0022/13-5; A.I. Nº 206891.0042/12-8, todos do CONSEF/BA; e Recurso Especial nº 1.109.298, com posicionamento do STJ (Supremo Tribunal Federal). Acrescenta-se que tanto o STF como o STJ (Superior Tribunal de Justiça) já pacificaram o entendimento de que deve ser aplicado o princípio da legalidade estrita (art. 97, IV do CTN) quanto à definição da extensão da base de cálculo dos impostos, de forma que o intérprete deve se ater ao disposto na lei.

A autuação obedece à Instrução Normativa nº 052/2013, a qual esclarece como deve ser compreendido o conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, e que, como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma.

O autuado através de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa administrativa, fls.71 a 86, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Analisando os fatos, demonstrou-se surpreendido com a imputação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por entender a que a base de cálculo que deveria ter sido utilizada para a transferência interestadual entre os estabelecimentos da empresa é a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, excluindo-se os tributos recuperáveis (PIS/COFINS e ICMS). Sendo assim, argüiu que a autuação não merece prosperar porque os créditos tomados pelo estabelecimento foram realizados em conformidade com o disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e no próprio Regulamento do ICMS da Bahia.

Prosseguindo, com fulcro no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional, argüiu a decadência parcial do crédito tributário em questão, relativamente aos créditos relativos ao período anterior a 29 de julho de 2009, por entender que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de julho de 2014, e, portanto, que já houvera ultrapassado cinco anos. Para fundamentar tal argüição, cita a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça representada pelo REsp. 973.733/SC, no qual, se entendeu que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN nas hipóteses em que o contribuinte efetua o pagamento parcial antecipado, sem que se CTN constate a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que entende sequer foi aventado no presente caso.

Com relação à glosa de suposto crédito indevido, diz que tal entendimento foi complementado no julgamento do AERESP nº 201100369851 realizado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em 07.11.2011, de modo que o artigo 173, I, do CTN passou a ser aplicável somente para os casos em que o creditamento tido por indevido “*abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento*”.

Além disso, salienta que no mesmo sentido é o acórdão proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça em 27.08.2013: “*O prazo decadencial para o lançamento suplementar de tributo sujeito a homologação recolhido a menor em face de creditamento indevido é de cinco anos contados do fato gerador, conforme a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN [...]*”. (AGRESP 201200699933, BENEDITO GONÇALVES, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJE DATA: 27.08.2013)

Assim, especificamente com relação à glosa de créditos de ICMS (objeto da autuação ora combatida), sustenta que restou corroborado o entendimento de que deve ser aplicado o prazo do artigo 150, § 4º, do CTN mesmo na hipótese de crédito de ICMS glosado, desde que tenha havido recolhimento parcial do ICMS no período.

Para comprovar a existência do recolhimento parcial e, portanto, da necessidade de aplicação do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, requer a juntada da anexa tela extraída do próprio site da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia que confirma a existência de recolhimento de ICMS em todos os meses abarcados no Auto de Infração lavrado (Docs. fls.87 a 92).

Assim, sustenta que resta a conclusão de que o direito de o Fisco constituir créditos tributários de ICMS relativos ao período anterior a 29 de julho de 2009 já se encontrava totalmente esvaziado pela decadência quando da lavratura do Auto de Infração, devendo este ser este cancelado.

Em seguida, repete que o presente Auto de Infração foi lavrado em razão de o estabelecimento ter efetuado a transferência de mercadorias entre seu estabelecimento localizado em outro Estado para o estabelecimento autuado na Bahia, utilizando como base de cálculo do ICMS de tais transferências o preço da entrada mais recente da mercadoria, mas sem a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) de tal valor.

Observa que segundo a fiscalização “*para formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até entrada da mercadoria no estoque da empresa*”.

Destaca que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para supostamente corroborar a lavratura do presente Auto de Infração é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma.

Contudo, diz que, pela simples leitura de tal decisão – que sequer transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Observa que o STJ definiu, por meio do referido julgamento, que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do artigo 13, § 4º, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente, tendo transscrito trecho do voto do Relator, Ministro Castro Meira.

Friza que na situação analisada pelo E. Superior Tribunal de Justiça, o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II do §4º do artigo 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de cálculo é “*o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”.

Contudo, aduz que no caso ora analisado, o seu estabelecimento localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores). Esclarece que possui estabelecimentos em todo o território nacional, atendendo a um enorme número de consumidores, sendo verdadeiramente uma empresa idônea e respeitada no mercado que se dedica ao comércio varejista de vestuário, promovendo vendas em larga escala, se valendo para desenvolver suas atividades, de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país.

Com base nisso, diz que adquire seus produtos de outras empresas (fornecedores), não podendo ser equiparada a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores (não promovendo a transformação desses produtos), razão pela qual o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso.

Por consequência, defende que a base de cálculo correta a ser usada para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei 87/1996, o qual dispõe que:

Desta forma, assevera que em se tratando de estabelecimento comercial, como são todas as suas filiais, a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/1996 é “*a entrada mais recente*”, expressão que diz se referir ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de São Paulo comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Registra que se não bastasse o erro cometido pelo Fiscal em fundamentar equivocadamente o Auto de Infração em tal precedente do Superior Tribunal de Justiça, o qual não possui qualquer relação com o presente feito, existe outra ilegalidade cometida pela Fiscalização, pois esta modificou a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei 87/1996.

Argumenta que nem a Lei Complementar nº 87/1996, nem a legislação ordinária do Estado da Bahia prevêem a metodologia adotada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” apurada é manifestadamente ilegal, por violar os princípios da legalidade e da não-cumulatividade.

Ressalta que o artigo 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação.

Comenta que esse conceito “valor da operação” não oferece dificuldades quando a saída ocorre em decorrência de um negócio jurídico, com efetiva mudança na titularidade das mercadorias, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado que representa pressuposto da incidência do ICMS.

Defende a tese de que se a transferência se dá entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados, **inexiste o critério preço**, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação, pois, para essas hipóteses de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 prevê as hipóteses para a determinação da base de cálculo do imposto.

Salienta que o **inciso I**, do citado dispositivo legal, estabelece que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, aplicando-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente for mercantil; o **inciso II** estabelece que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, aplicando-se quando a atividade desenvolvida pela remetente for industrial; por sua vez, o **inciso III** estabelece que, tratando-se de mercadorias não industrializadas, a base de cálculo é seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Aduz que tal previsão legal é repetida, *ipsis literis*, no artigo 17, § 8º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996 que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, prevendo que: “*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: - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; [...]*”.

No presente caso, enfatiza que não há dúvidas que a atividade do estabelecimento remetente é mercantil, razão pela qual a base de cálculo prevista na Lei Complementar é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do mencionado inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 e no referido artigo 17, § 8º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Afirma que a filial paulista registrou em seus livros fiscais o valor correspondente ao preço de aquisição das mercadorias adquirida de seus fornecedores, lançando como crédito de ICMS o valor correspondente ao imposto cobrado na etapa anterior, como previsto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal e no artigo 19 da Lei Complementar nº 87/1996.

Assinala que, seguindo estritamente o que estabelece o artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, a filial paulista da Defendente, por se tratar de estabelecimento comercial, efetuou a transferência das mercadorias para o estabelecimento ora autuado utilizando como base de cálculo o “valor correspondente à entrada mais recente”, expressão que se refere ao valor em que o estabelecimento remetente adquiriu, em época mais recente, as espécies de mercadoria em questão.

Quanto ao entendimento da Fiscalização, com base no item 2.1 da **Instrução Normativa nº 52/2013** e em decisões do CONSEF, no sentido de que a base de cálculo utilizada pela empresa estaria incorreta, pois, segundo ela, “*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*”, aduz que a Carta Magna brasileira limita expressamente a prerrogativa pública de instituir e cobrar tributos, a teor do

disposto no artigo 150, I, ou seja, observa que qualquer nova exação fiscal, para se revestir de constitucionalidade, necessita ter previsão em **lei**, sob pena de violação ao Princípio da Legalidade Tributária.

Assim, no caso em tela é a perfeita ilustração de tal violação, já que foi fundado em previsão da Instrução Normativa nº 052/2013, modalidade normativa infra legal e exarada pelo Poder Executivo, a qual não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Salienta que apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no artigo 13 um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia, foi consolidado o entendimento 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). Sobre o tema, destaca o entendimento dos Professores Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins.

Assim, aduz que a Fiscalização pretendeu manipular a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais com base em um critério que não possui qualquer previsão legal, apenas porque entende que esta seria a maneira correta de realizar tal procedimento, com violação ao Princípio da Legalidade Tributária previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, bem como houve violação ao artigo 17, § 8º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996.

Além disso, cita transcreve trecho de resposta à consulta elaborada pelo ilustre Ives Gandra, o qual entendeu que é absolutamente equivocado o entendimento manifestado pelo Fisco Estadual da Bahia ao excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, por lhe faltar previsão legal.

Desse modo, considerou que o “método de cálculo” utilizado pela fiscalização com base em Instrução Normativa e decisões do CONSEF é diametralmente oposto ao previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e na própria Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Por outro lado, argumenta que o ato praticado pela Fiscalização também viola o disposto no artigo 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 nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”**.

Em complemento, lembra que a Constituição Federal disciplina que **o ICMS deve respeitar a não-cumulatividade** que, por sua vez, determina o aproveitamento do crédito do quanto pago na etapa anterior sobre os produtos adquiridos por um contribuinte, designando expressamente algumas exceções, quais sejam, os casos em que há venda com isenção ou não-incidência (art. 155, §2º, II).

Destaca que as transferências realizadas pelo estabelecimento remetente **“não foram objeto de isenção”**, e da mesma maneira, as saídas em questão **“não foram beneficiadas pela não-incidência do ICMS”**, pois as transferências efetuadas pela Defendente foram regularmente tributadas, questão essa incontroversa no presente feito.

Com base nisso, expressa seu entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em violação ao disposto no já citado artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade).

Defende a tese de que, se forem excluídos os valores dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS, Cofins), tal como determina a Fiscalização, o valor de ICMS a ser creditado pelo estabelecimento destinatário, no caso, a Defendente, será menor do que aquele efetivamente pago pelo estabelecimento remetente. Ou seja, restará distorcido o princípio da não-cumulatividade em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Assim, sustenta que resta claro que inexiste respaldo legal para realização do “método” de cálculo realizado pela Fiscalização, sendo certo, ainda, que a Instrução Normativa nº 52/2013 é inconstitucional e ilegal, pois inovou com relação aos limites estabelecidos na Carta Magna e na Lei Complementar que regulamentou o imposto, razão pela qual a glosa de créditos realizada pela Autoridade Fiscal não merece ser mantida por esse I. Conselho Administrativo.

Ao final, requer:

- a) seja julgada procedente sua Defesa Administrativa para desconstituir o crédito tributário corporificado no Auto de Infração e Imposição de Multa, em razão do reconhecimento da decadência do crédito tributário referente ao período anterior a 29 de julho de 2009;
- b) adicionalmente, ainda que seja inadmitida a alegação de decadência do referido período, requer seja julgada totalmente procedente sua Defesa Administrativa para desconstituir o crédito tributário em questão, cancelando a autuação fiscal em face da comprovação da ilegalidade da glosa de créditos de ICMS realizada pela Fiscalização Estadual, por não possuir respaldo na Constituição Federal ou na Lei Complementar nº 87/1996;
- c) provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, e pela realização de sustentação oral no julgamento;
- c) que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Defendente, FRANCISCO NOGUEIRA DE LIMA NETO, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento da presente Defesa, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.

Na informação fiscal, fls. 131 a 155, os autuantes, em suas considerações iniciais, esclareceram que o objetivo da ação fiscal foi verificar a base de cálculo utilizada nas operações interestaduais com produtos transferidos de outra unidade 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, incisos I da Lei Complementar nº. 87/96, os quais dão respaldo à Lei Estadual nº. 7.014/96 (art. 17, § 7º, II), bem como ao RICMS/BA (art. 56, V, ‘a’ e ‘b’), 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, devendo 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.

Registraram que em nenhum momento da defesa foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto a decadência argüida pelo sujeito passivo, observam que a lei baiana estabelece forma diferenciada para tal finalidade e repete o prescrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Sendo assim, aduzem que esta alegação defensiva não procede, inclusive é desta forma que tem decidido o CONSEF.

Salientam que está por demais pacificado, nas decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, na jurisprudência administrativa, que o prazo decadencial para o exercício do direito de

constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuto no artigo 173, I, do CTN. Para evidenciar esse entendimento, transcreveram o artigo 150, §4º, do CTN e os artigos 107-A e 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB).

Assim, dizem que, como o Código Tributário do Estado da Bahia (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 5 (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, I do próprio CTN (e de igual forma também no COTEB - Art. 107-A), concluem que a lei baiana dá total amparo e, pelo menos no Estado da Bahia, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Ou seja, asseveram que o art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, e art. 965, I, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS-BA)).

Nesse sentido, salientam 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, dizem que 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.

Informam que no PAF nº 206891.0025/08-8, a PGE/PROPFIS emitiu parecer jurídico, datado de 13/01/2011, de lavrada Procuradora Maria José Sento-Sé, afirmado que deve ser obedecida a regra do COTEB, onde assevera que o art.107 do COTEB “prevê que o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador”.

Além disso, argumentam que no caso do ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ.

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

No mérito, transcreveram na íntegra os esclarecimentos constantes no corpo do Auto de Infração, e esclareceram que constam as informações para verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação e que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado, discorrendo sobre a legislação que rege a matéria. Afirmam que o comando contido no art. 13, §4º da LC 87/96 é específico, não admitindo nenhum outro tipo de custo.

Destacam que o sujeito passivo restringe-se a alegar a inaplicabilidade do precedente o STJ; a violação do princípio da não-cumulatividade; e ainda contesta a Instrução Normativa 52/2013 e o conceito para a expressão valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (tributos recuperáveis).

Isto posto, frisam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Comentam sobre os efeitos tributários pela lei tributária e fazem referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, à luz dos artigo 109 e 110 do CTN, citando lições de renomados tributaristas sobre este tema, fazem uma análise das normas da Ciência Contábil, relativamente a contabilidade de custos, para evidenciar que a Lei Complementar 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*. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Com base nisso, sustentam que utilizaram como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o *VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA 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, foi adotada a entrada de MENOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, foi retirado 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.

Em suas considerações finais, os autuantes mostram que 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.), visando a verificação do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.

Além disso, 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.

Transcreve lição de Aliomar Baleeiro, no sentido de que “é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem qualquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu valor, como elemento novo e positivo”.

Dizem que é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquirida de terceiros para posterior comercialização.

Salientam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como 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 artigo 13, § 4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da LC 87/96.

Por conta disso, frisam o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: “*caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferências interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está a maior*

que a fixada na LC 87/96, não seria legítima na lição de Hans Kelsen (infra-estrutura), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

Neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativo conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art.18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, asseveram ser evidente que:

“(1) Ao detectar operações interestaduais de transferências de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente 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 de suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.”

Registram que consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no o 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures, e por isso, não pode um ente político alterar a base de cálculo, ficando patenteado que o não cumprimento do citado dispositivo legal, pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Concluem pugnando pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.”

VOTO

Constato que o trabalho fiscal têm amparo fático e jurídico, visto que os autuantes expuseram, no corpo do Auto de Infração, com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descrevem as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos, demonstrativos e relatórios respectivos, bem como seus dados e cálculos, cuja imputação está de acordo com a Lei Complementar nº 87/96; com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96.

Portanto, todos os elementos que integram o presente Auto de Infração, sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado.

Assim, o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza da infração apurada, estando todos os itens da autuação acompanhados de levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório.

No que tange a preliminar de decadência dos fatos geradores anteriores a 29/09/2009, verifico que não assiste razão ao defendant, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao citado período, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não o lançamento válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados

do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

Ressalto 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, o que não ocorreu no período objeto da autuação, haja vista, a ocorrência de apropriação de créditos fiscais de ICMS a mais que a prevista na legislação, acarretando o recolhimento a menos do ICMS devido mensalmente.

Portanto, no presente caso, para o crédito tributário vencido nos citados períodos, considerando-se que o lançamento ocorreu em 29/07/2014, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2009, findando-se em 31/12/2014, não ocorrendo a alegada decadência.

Quanto ao pedido de diligência, formulado pelo autuado, o rejeito, porque já se encontram no processo todos os elementos para minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea "a" e inciso II, alínea "b", do RPAF/99. Ademais, o pedido de diligência do sujeito passivo foi para refazimento do levantamento fiscal, cuja sua intenção foi no sentido de que fossem inseridos os custos que entende figurar no cálculo, e que foram expurgados no trabalho fiscal, os quais, serão apreciados sua pertinência por ocasião da análise do mérito.

Relativamente ao pedido do sujeito passivo para que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do seu patrono, FRANCISCO NOGUEIRA DE LIMA NETO, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, não existe óbice para tal pleito, desde que obedecido o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Em relação às alegações de constitucionalidade da Legislação Tributária Estadual, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da referida legislação, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: *I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos*, o que não ocorreu no presente processo.

No mérito, trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2009 a 2010, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Verifico que consta na Descrição Fatos do Auto de Infração, fls.02 a 07, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o valor mais recente da entrada da mercadoria na forma prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Cumpre registrar que o sujeito passivo em momento algum nega a realização das operações através das notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, ou seja, que recebeu em transferência de outros estabelecimentos as mercadorias para comercialização neste Estado, nem tampouco apontou erro nos números constantes no levantamento fiscal.

Portanto, o trabalho fiscal foi realizado apurando a base de cálculo de acordo com a prescrição contida no art.13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, deve corresponder ao valor correspondente à entrada mais recente de mercadoria.

Deste modo, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, § 2º, inciso XII, alínea “i”, e 146, inciso III, alínea “a”.

Assim sendo, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. 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 II da Lei nº. 7.014/96.

"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;

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

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente".

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo *"o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria"*. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O valor ao qual faz referência o legislador é exatamente o valor do

custo da mercadoria referente à entrada mais recente. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias de filiais localizadas em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente ao “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Cumpre observar que a fiscalização na apuração da base de cálculo levou em conta o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, expurgando do ICMS o PIS e o COFINS. O trabalho fiscal foi feito com base no CD anexado à fl.12.

Portanto, considerando que o comando contido no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo (além dos elencados acima), e restando evidenciada que o PIS e o COFINS, *não compõem o custo de produção, tais rubricas contábeis* não podem integrar a base de cálculo prevista no citado dispositivo legal, sem correto não considerá-los, como fizeram os autuantes, na composição da base de cálculo nas transferências para filiais localizadas neste Estado.

O levantamento fiscal foi efetuado conforme planilhas de fls.13 a 18 do PAF (impressas as últimas folhas) denominadas de “Resumo Mensal – estorno de ICMS – 2009 a 2010”; “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – Art. 13, § 4º, da LC 87/96 – Valor da Entrada mais Recente – VEMR – 2009 e 2010”; “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais – 2009 e 2010 – Erro na Determinação da Base de cálculo”, conforme CD à fl.12, e no demonstrativo de débito do Auto de Infração às fls.09 e 010, onde constam as datas de ocorrências e de vencimentos, cujo cálculo foi feito com base na entrada mais recente das mercadorias extraído dos arquivos Sintegra entregues ao Fisco e anexados ao processo.

Ressalto que os autuantes para adotar o seu procedimento fiscal constante nas planilhas acima especificadas, ou seja, para determinar o valor mais recente da mercadoria na forma prevista na legislação tributária acima citada, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, seguiram a jurisprudência do CONSEF, citada no auto de infração, nos julgamentos que tratam de matéria semelhante à presente, , cuja posicionamento 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, o PIS e COFINS). Por isso, considero correto o procedimento da fiscalização em expurgar valores que não compõe o custo da mercadoria, porquanto se tratam de tributos recuperáveis.

re a alegação de inaplicabilidade da IN 052/2013, para os fatos geradores a outubro de 2013, constato não assistir razão ao defendente, visto que a referida instrução tem caráter interpretativo e orientativo acerca de como deve ser compreendido o Custo da Mercadoria Produzida, não existindo nenhum impedimento legal a sua retroação para atingir fatos anteriores à sua publicação (art.106, I, do CTN). Ademais, mesmo antes da vigência da referida IN, a fiscalização já vinha adotando o mesmo critério para a apuração do Custo da Mercadoria Produzida.

Por tudo que foi exposto, concluo que o estabelecimento situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadoria para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, apurou a base de cálculo em valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97.

Sobre o limite constitucional da multa aplicada de 60%, restando caracterizada a infração, ou seja, a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, a mesma se adéqua a tipificação prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0019/14-2**, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$189.487,83**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de janeiro de 2015

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR