

A. I. N° - 206891.0019/13-4  
AUTUADO - ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. (TOK & ESTOK)  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 16/04/2015

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0049-02/15**

**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. Rejeitadas as preliminares de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 04/07/2013, para exigir ICMS no valor histórico de R\$311.490,65, acrescido da multa de 60%, em decorrência de: Infração – 01.02.23 – 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.

O autuado ao impugnar o lançamento tributário, às folhas 136 a 145, destacando que a celeuma decorre da interpretação da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, prevista na legislação.

Aduz que o fisco baiano, sem qualquer fundamento legal, alega que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é o valor da mercadoria com expurgo dos tributos recuperáveis e do IPI não recuperável da última entrada, pois a legislação em nenhum momento determina a exclusão dos tributos incidentes na operação para a apuração do valor da entrada mais recente, o qual deve corresponder ao valor do preço da mercadoria, isto é, ao valor da nota fiscal. Portanto, devem compor o valor da “entrada mais recente” e, consequentemente, o valor da base de cálculo de transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa, tanto os tributos recuperáveis que compõem o valor da base de cálculo do ICMS (ICMS, PIS, COFINS e IPI), como o IPI não recuperável, que compõe o valor da nota fiscal. Por essas razões, o presente auto de infração deve ser julgado improcedente e anulado.

Alega decadência dos fatos geradores ocorridos janeiro a junho de 2008, alegando ter decorrido mais de 5 (cinco), pois somente recebeu o Auto de Infração em 09 de julho de 2013.

Quanto a base de cálculo nas operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, diz que deve corresponder ao valor da última aquisição da mercadoria, por determinação do art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 56 do RICMS/BA, Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997. Assim, o valor da entrada mais recente deve corresponder ao valor da nota fiscal mais recente, com todos os valores que a compõem, incluídos os tributos sobre ela incidentes, sejam esses recuperáveis ou não.

Frisa que esse é o entendimento dos pareceristas do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) em relação às consultas formais feitas à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, o qual transcreve em sua defesa.

Argumenta que, ignorando a falta de previsão legal, no presente auto de infração, o fisco pretende que a autuada exclua os tributos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS e IPI) e o IPI não recuperável para a determinação da base de cálculo do ICMS nas transferências de mercadorias para estabelecimento da mesma empresa sediado em outro estado. Esta interpretação é equivocada, uma vez que a Lei Complementar nº 87/96 não autoriza tal procedimento.

Em relação ao creditamento do imposto, salienta que o direito ao crédito dos tributos não cumulativos é assegurado ao estabelecimento que adquirir mercadorias destinadas à comercialização. O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284 de 14 de março de 1997, vigente à época do fato gerador dos tributos, em seu art. 93, § 1º, I, a, confirma o direito a utilização dos créditos na hipótese da autuada.

Afirma que o direito ao crédito condiciona-se a hipótese das mercadorias e seus insumos estarem vinculados à comercialização. E como a impugnante compra mercadorias para revenda, tem o seu direito ao crédito resguardado pelo Regulamento supra. As operações baseiam-se na aquisição das mercadorias de outros Estados e remessa para a filial da Bahia. Trata-se, portanto, de transporte interestadual de mercadorias, hipótese esta, prevista na legislação para a utilização dos créditos. Assim, não há que se falar em estorno do crédito do ICMS, uma vez que a impugnante está respaldada pelo art. 93, §1º, I, a, do RICMS da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Ao tratar dos valores que compõem o valor da entrada mais recente desconsiderados pela fiscalização, destaca que no “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais”, para apurar o valor da entrada mais recente (Coluna L), o agente fiscal utiliza o valor do produto (Coluna B), referente à entrada mais recente, e retira o ICMS (Coluna F), o PIS (Coluna G), a COFINS (Coluna H) e o IPI recuperável (Coluna I), o que é manifestamente ilegal, como demonstrado anteriormente. Além disso, o agente fiscal desconsidera o IPI não recuperável que compõe o valor da nota fiscal de aquisição. Na coluna I, somente é informado o valor do IPI recuperável, referente às mercadorias importadas por encomenda, operações em que a impugnante é equiparada a estabelecimento industrial.

Para demonstrar a incidência do IPI não recuperável, que compõe o valor da nota fiscal, e, portanto, o valor das entradas mais recentes, a impugnante junta cópias das notas fiscais de aquisição de mercadorias por amostragem, mencionadas nos demonstrativos fiscais, e planilhas demonstrando o valor do IPI não recuperável das notas fiscais de aquisição de mercadorias, mencionadas nos demonstrativos fiscais.

Aduz que ao adicionar o valor do produto (Coluna B), sem os expurgos dos tributos recuperáveis (Colunas F a I), ao IPI não recuperável informado na planilha elaborada pela impugnante, ora juntada, será recomposto o preço da mercadoria mais recente utilizado como base de cálculo nas suas transferências interestaduais. Sobre essas bases de cálculo, a impugnante aplicou a alíquota interestadual e apurou os valores de ICMS devidos nas operações interestaduais, os quais correspondem exatamente aos valores destacados nas notas fiscais de transferências, ora analisadas, e, consequentemente, aos valores creditados pela filial baiana.

Sustenta que, como a filial baiana creditou imposto na entrada conforme determina a legislação federal e estadual, as glosas efetuadas pela autoridade fiscais devem ser anuladas.

Ao final, requer:

- a) seja o presente julgamento convertido em diligência para comprovar que as bases de cálculo foram apuradas de acordo com a legislação;
- b) seja julgado improcedente o presente auto de lançamento e
- c) sejam todas as intimações efetuadas exclusivamente em nome do advogado, representante legal da impugnante, no endereço que indica às folhas 144 e 145.

Os autuantes, em sua informação fiscal, fls. 624 a 649, ressaltam que o objetivo da ação 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 ora instalada na esfera administrativa.

Aduzem que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve 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. Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Salienta que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 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.

Frisam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Como visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, II):

*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; Grifaram.*

Destacam que do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência se encontrar 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.

Sustentam que em função da clareza do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso I do parágrafo quarto do artigo 13º da LC nº 87/96.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Destacam que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos industrializados.

Reproduzem a acusação, inclusive com o teor de diversos julgados administrativos deste órgão, além de Tribunais estaduais e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF).

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

Em relação a preliminar de decadência, destacam que está por demais pacificado, tanto na jurisprudência administrativa como nos tribunais, que o prazo decadencial para o exercício do direito de constituição do crédito tributário deve ser analisado com base no estatuído no art. 173, I do CTN. Como a nossa Lei (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), podendo concluir, portanto, que a LEI lhe dá total amparo e, pelo menos em nosso Estado, não prevalece a tese da decadência mensal, também por esse motivo.

Por fim, destacam que no PAF A. I. nº 206891.0025/08-8 a PGE/PROFIS emite parecer jurídico, datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé afirmando 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.*”

No mérito, destacam que o autuado *contesta que o conceito para a expressão valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente não seria o valor da mercadoria subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS)*. Assim sendo, 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.

Ao tratar da *Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias*, frisam que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com status de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e assim está expresso no art. 109 do CTN. Argumentam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem que se o direito tributário, através da LC nº 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

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

Transcrevendo o art. 110, do CTN, e citando doutrinadores, concluem que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA

MAIS RECENTE DA MERCADORIA, haja vista que a Lei Complementar 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. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Transcrevem norma do Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE:

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

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

Asseguram que a doutrina assevera que estas são as características dos tributos recuperáveis:

*[...] 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.)*

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

Transcrevem consulta e resposta do Diretor de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sobre a questão em lide, objetivando a padronização de procedimento nas Auditorias Fiscais-contábeis, fls. 637 a 642, destacando que o posicionamento atual 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.

Às folhas 643 e 644, transcrevem trechos de decisões do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, ACÓRDÃO JJF Nº 0267-01/11 e 0039-03/13, para embasar a autuação.

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

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

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

Asseguram que isto é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 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 ADQUIRIDAS DE TERCEIROS para posterior comercialização.

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

Trazem à baila 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 transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC nº 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

Ressaltam que, neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC nº 87/96, é natural e evidente que:

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

Destacam que consoante a inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se

complementa com as normas contábeis mencionadas alhures. Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

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

Ao final, opinam pela procedência da autuação.

À folha 653 dos autos, o PAF foi convertido em diligência para que fosse entregue ao sujeito passivo cópia da informação fiscal, na qual os autuantes fizeram diversas considerações esclarecendo os motivos das autuações, para rebater as arguições apresentadas pela defesa, inclusive destacando às fls. 637 a 642: 3 – *Consulta e resposta do DIRETOR DE TRIBUTAÇÃO, Dr. Jorge Gonzaga, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis*. Sendo reaberto o prazo de defesa.

O Autuado foi intimado, fls. 655 e 656, sobre a reabertura do prazo de defesa, tendo recebido cópia do parecer.

Em nova manifestação defensiva, fls. 662 a 666, reiterando as alegações de decadência para o JANEIRO A JUNHO DE 2008, sobre base de cálculo e o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Em nova informação fiscal, fls. 706 a 710, reiteram o que foi produzido às fls. 624 a 649, assim como registram o fato, público e notório, da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013.

## VOTO

Inicialmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no período de janeiro a junho de 2008, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessária a apuração do imposto devido mediante procedimento administrativo tributário, resultando na lavratura do Auto de Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2008, o fisco teria até o dia 31/12/2013 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 04/07/2013 não se configurou a decadência.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide. Cabe registrar que o PAF foi baixado em diligência, de ofício, apenas para entregar ao autuado cópia da informação fiscal e a reabertura do prazo de defesa.

Superadas as questões preliminares, no mérito, o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

O cerne da questão é que a empresa efetuou transferências de estabelecimentos localizados em outro Estado para estabelecimento localizado na Bahia, utilizando como base de cálculo o custo de produção e a fiscalização entende que nas transferências para estabelecimentos do mesmo titular, a base de cálculo é *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, conforme art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, *in verbis*:

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

...

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

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

Quanto à alegação defensiva de que o contribuinte poderá adotar, como valor tributável, o valor da aquisição mais recente, o qual considera como a inclusão do IPI, não pode ser acatado, tendo em vista que em se tratando de operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, há regra específica determinada no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, devendo a base de cálculo ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Logo, ao incluir outros componentes na base de cálculo que o não permitido pela Lei, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na

legislação tributária e consequentemente um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei.

Por sua vez, a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, determinou que:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

...

*III - 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, base de cálculo e contribuintes.*

Assim sendo, ao contrário do que afirmou o defendant, a interpretação da regra estabelecida no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, reproduzido no art. 17, § 8º, I, da Lei nº 7.014/96, na mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, para apurar a base de cálculo do valor do ICMS, devem ser levados em conta, unicamente, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme textualmente dispõe:

*Lei nº 7.014/96*

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

...

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

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

Entendo que o legislador procurou delimitar a base de cálculo nas operações de transferências, relacionando itens de valores mais relevantes, tributados pelo ICMS objetivando promover uma justa partilha do imposto entre o Estado produtor e o Consumidor.

Logo, entendo, por tudo acima exposto, que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores que corresponde ao *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, como previsto no art. 13, § 4, I da LC nº 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente.

Por tudo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, lavrado contra **ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. (TOK & ESTOK)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$311.490,65**, 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, 10 de abril de 2015.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAUJO - JULGADOR