

A. I. N° - 206891.0004/16-1
AUTUADO - C&A MODAS LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.08.2016

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0139-01/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de 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. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Auto de Infração em lide, lavrado em 18/02/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$227.958,61, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Utilizou indevidamente 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. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa, fls. 62 a 82. Discorre sobre os fatos e o teor da autuação. Observa que segundo a Fiscalização a base de cálculo a ser utilizada na 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, no caso PIS, COFINS e ICMS.

Diz que, desse modo, a Fiscalização realizou o estorno do crédito fiscal supostamente a maior, durante o período de janeiro/2012 até dezembro de 2013, aplicando ainda a penalidade prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96, ou seja, 60% de multa sobre o valor do imposto.

Afirma que a autuação não merece prosperar, haja vista que os créditos tomados foram realizados em conformidade com o disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e no próprio Regulamento do ICMS da Bahia.

Consigna que a autuação decorreu do fato de ter efetuado a transferência de mercadorias entre seu estabelecimento localizado em outro Estado da Federação 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.

Assinala que em conformidade com os autuantes “*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*”.

Ressalta que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para sustentar a lavratura do Auto de Infração em lide 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.

Alega que pela simples leitura de tal decisão, ainda não transitada em julgado, resta claro que fora proferida em situação fática e jurídica distinta da que é retratada no Auto de Infração em questão.

Explica 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 art. 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente, como se vê no voto do Relator, Ministro Castro Meira, cujo teor reproduz.

Frisa que na situação analisada pelo STJ, 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 art. 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*”.

Porém, no caso em apreço, o seu estabelecimento localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), já 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 e para desenvolver suas atividades, se vale de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país.

Diz que, em face disso, 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.

Afirma que, por consequência, a base de cálculo correta a ser usada para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, §4º, inciso I, da Lei 87/1996, cuja redação transcreve.

Manifesta o entendimento de que 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 se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo comprou, em época mais recente, as mercadorias transferidas ao estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Afirma que após fundamentar o Auto de Infração em precedente do STJ que não possui relação com o presente feito, a Fiscalização, supostamente amparada em atos administrativos e em decisões do CONSEF sobre o assunto, manipulou o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Diz que, segundo a Fiscalização, quando o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 afirma que a base de cálculo nesses casos é “*o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA*”, estaria na verdade dizendo que tal base de cálculo deve “*corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor 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 DE MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA*”.

Observa que, ainda de acordo com a Fiscalização, a base de cálculo utilizada estaria incorreta, pois, segundo ela: “[...] foi considerado o VALOR DE 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, também foram 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.

Diz ser inacreditável que a Fiscalização tenha chegado ao ponto de fazer um jogo de palavras com o referido art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 para justificar a alteração da base de cálculo do referido tributo, manipulando o termo “correspondente à entrada mais recente” para dizer que, na realidade, o intuito da lei é apenas que tal base de cálculo tenha uma correspondência com “entrada mais recente”.

Aduz que a partir da construção desse raciocínio a Fiscalização afirma que a base de cálculo “entrada mais recente” deveria ser entendida como “custo de aquisição”, o que, segundo as regras contábeis, permitiria a exclusão dos tributos recuperáveis do valor da transferência entre os estabelecimentos.

Sustenta que, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no art. 13, §4º, inciso I, um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia, obviamente este conceito não pode ser interpretado de qualquer forma, por meio de manobras linguísticas e supostamente fundamentada em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido.

Observa que o conceito de “valor da entrada mais recente” há muito tempo está sedimentado na legislação pátria e no próprio dia-a-dia das empresas, que realizam milhões de operações por ano transferindo mercadorias para outros estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação e seguem à risca a regra estabelecida no art. 13, §4º, inciso I, da LCP nº 87/96, a fim de utilizar como base de cálculo (entrada mais recente) 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), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis, pois não é isso que determina a Lei Complementar nº 87/96 que rege o assunto.

Neste sentido, invoca e reproduz entendimento dos mestres Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins para destacar o entendimento da doutrina pátria sobre a matéria.

Diz perceber que a Fiscalização tenta, de maneira grosseira e completamente contrária à lei (violação ao Princípio da Legalidade - art. 150, inciso I, da CF/88), manipular a base de cálculo do tributo no claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia.

Observa que a Fiscalização tentou fundamentar sua ideia de excluir os tributos recuperáveis por meio de uma norma contábil que não regula o que é entrada mais recente, mas sim custo de aquisição, conceito totalmente distinto e que não pode ser equiparado para tal fim.

Afirma ser o caso em tela a perfeita ilustração de tal violação, já que foi fundado em previsão da IN nº 52/2013, modalidade normativa infralegal e exarada pelo Poder Executivo, a qual não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária do ICMS.

Alega que se fosse seguir a risca o citado conceito de custo de aquisição, ainda que tivesse que excluir os tributos recuperáveis, poderia também adicionar, ao valor de entrada mais recente, os custos de transporte, seguro, manuseio etc., pois tal norma assim regula. Acrescenta que assim não o fez, pois tal regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo.

Assevera que a Fiscalização apenas se prendeu ao conceito de custo de aquisição regido pelas normas contábeis na parte que lhe convém, em uma tentativa de manipular a base cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o que não deve ser corroborado.

Sustenta que a alteração da base de cálculo “entrada mais recente” promovida pela Fiscalização viola, também, o disposto no art. 146, inciso III, “alínea “a”, da CF/88, 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”.

Assinala 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, inciso II da CF/88.

Observa que a não-cumulatividade, elevada ao status de princípio constitucional e direito subjetivo do contribuinte, não poderá ser restringida a não ser nos casos em que seja expressamente admitida pela Constituição Federal, haja vista que a própria Carta Magna delimita deste modo a competência dos Estados para a cobrança do referido tributo. Assim, quando contrariar os pressupostos ora admitidos, estará o ente tributante atuando fora do âmbito de sua competência constitucional, de modo irregular.

Assegura não haver dúvidas que a IN nº 52/2013, utilizada pela Fiscalização para fundamentar o Auto de Infração em questão, extrapola os limites definidos pela Constituição Federal 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 destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, §2º, inciso I, da CF/88 - princípio da não-cumulatividade.

Diz 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 será menor do que aquele efetivamente pago pelo estabelecimento remetente nos Estados de origem, distorcendo o princípio da não-cumulatividade em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Menciona que logrou êxito em suspender a exigibilidade do crédito tributário materializado noutro Auto de Infração (decisão liminar que anexou, Doc. 02) ao impetrar mandado de segurança sobre assunto idêntico ao do objeto do presente Auto de Infração.

Apresenta uma síntese da referida decisão, conforme transcrição, na qual consta conclusivamente que:[...] **“Desse modo, o conceito de “valor da entrada mais recente” não pode ser alterado por “interpretação contábil” ou mesmo por “Instrução Normativa”.**

Esclarece que os demais Estados da Federação seguem o seu entendimento e da doutrina acerca do conceito de entrada mais recente, com exceção apenas do Estado da Bahia que possui essa interpretação equivocada sobre o tema. Menciona exemplos desse entendimento adotado pelos Estados de Santa Catarina Paraná e Minas Gerais.

Argumenta que, caso adote o entendimento do Estado da Bahia de entrada mais recente no sentido de excluir os tributos recuperáveis da base de cálculo, provavelmente será autuado em todos os demais Estados de origem por ter recolhido ICMS a menos em razão da alteração indevida da base de cálculo.

Assevera que está diante de uma situação completamente desarrazoada, pois ou exclui os tributos recuperáveis da base de cálculo “entrada mais recente”, conforme defende equivocadamente o Estado da Bahia, o que ensejará inevitavelmente em autuações fiscais lavradas por todos os demais Estados da Federação que possuem interpretação diferente sobre o tema, ou adota o entendimento correto de entrada mais recente e tem seu crédito glosado no Estado da Bahia.

Frisa que terá que verificar o que é menos oneroso, ter seu crédito glosado indevidamente pelo Estado da Bahia nas operações interestaduais envolvendo este Estado ou ser autuado no Estado de

origem por ter excluído os tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS quando da transferência interestadual.

Afirma que atitudes como a defendida pela Fiscalização da Bahia apenas corroboram o estágio de total insegurança jurídica que hoje vive o país, em que Estados da Federação alteram conceitos, manipulam base de cálculos, criam verdadeira guerra fiscal com outros entes da Federação em uma clara e evidente tentativa de aumentar sua arrecadação, ignorando a Constituição Federal, o Princípio da Hierarquia das Normas, o Princípio Federativo e o próprio bom-senso do contribuinte.

Salienta que, no presente caso, a Fiscalização tenta distorcer a palavra do jurista Ives Gandra, dizendo que ele corroboraria os fundamentos trazidos para a autuação ao afirmar que *“nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato ‘equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa’”*.

Observa que a afirmação de Ives Gandra, em síntese, é de que não havendo mudança na propriedade das mercadorias, não há ocorrência de fato gerador de ICMS, revelando-se ilegal e abusiva a cobrança do imposto demandado em razão da glosa de créditos indevidamente realizada. Salienta que exatamente nesse sentido é o teor da Súmula 166 do E. Superior Tribunal de Justiça.

Diz que analisando a afirmação de Ives Gandra com esse enfoque e buscando aplicar corretamente a legislação em vigor, a única interpretação correta do artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96, evitando que a mera circulação física de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa gere ofensa ao princípio da não-cumulatividade, é aquela que adotou, qual seja, 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), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis.

Reproduz excerto de resposta de consulta dada por Ives Gandra, o qual manifestou o entendimento de 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.

No intuito de demonstrar a controvérsia existente acerca dessa questão, registra que em recente julgamento ocorrido na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, foi proferido o Acórdão CJF nº 0174-11/15 no AI nº 206891.0018/14-6, fls. 55 a 72, decidido pelo voto de qualidade do presidente, para manter o entendimento da Fiscalização sobre o conceito de entrada mais recente. Destaca que foram proferidos três votos favoráveis ao contribuinte. Reproduz excerto do voto que corrobora com sua argumentação.

Assevera que inexistente respaldo legal para a “interpretação” realizada pela Fiscalização, razão pela qual a glosa de créditos não merece ser mantida por essa Junta de Julgamento.

Observa que, analisando as recentes decisões das Juntas de Julgamento e do CONSEF sobre a matéria é possível notar que, na maior parte das vezes, o Lançamento Fiscal é mantido sob a justificativa de que a Instrução Normativa nº 52/2013 teria um caráter meramente interpretativo, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do CTN, ou seja, apesar de tal Instrução Normativa ser do ano de 2013, poderia ser aplicada aos fatos geradores de 2012 e 2013, objeto do presente feito.

Assinala que, como amplamente demonstrado acima, tal entendimento está equivocado, pois a Instrução Normativa realizou verdadeira inovação em matéria tributária, não se restringindo a mera interpretação do mencionado inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/1996.

Aduz que a “interpretação” concedida pela referida Instrução Normativa nº 52/2013 para o conceito de “entrada mais recente” é totalmente distinta daquela que vinha sendo utilizada pela doutrina e

jurisprudência pátrias, bem como pelos demais Estados da Federação. Nesse sentido, reproduz lição de Hugo de Brito Machado.

Assevera que o “método interpretativo” utilizado pelos autuantes 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 nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto o Princípio da Legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, tal como já abordado.

Argumenta que, caso se entenda que a multicitada Instrução Normativa possui caráter interpretativo, o que nega em razão dos argumentos apresentados, não há dúvidas acerca da necessidade de exclusão total da penalidade aplicada, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Observa que essa Junta de Julgamento deve ser coerente com suas decisões, pois se reconhecer que em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 poderia ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I do CTN, não há dúvidas que tal dispositivo (art. 106, inciso I, do CTN) deve ser aplicado em sua totalidade, afastando a penalidade de 60% aplicada no Lançamento Fiscal. Ilustra sua tese reproduzindo ensinamentos do jurista, Hugo de Brito Machado: *“lei interpretativa é aquela que não inova limitando-se a esclarecer dúvida surgida com dispositivo anterior. Se a dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espantar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma, em face do texto antigo. Daí a exclusão das penalidades”*

Sustenta não haver dúvidas que não pode ser apenado por fatos ocorridos anteriores a outubro de 2013, uma vez que a Instrução Normativa que “interpretou” os dispositivos da Lei Complementar 87/96 e Lei nº 7.014/96 apenas foi publicada em 18 de outubro de 2013.

Ressalta que foi exatamente com base nesse entendimento que, no dia 30/06/2015, a 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF/BA deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado pela C&A Modas, cancelando integralmente a multa de 60% aplicada pela Fiscalização no Auto de Infração nº 206891.0018/14-6, cuja matéria e períodos discutidos são exatamente idênticos ao presente caso, conforme cópia do Acórdão apensada aos autos.

Observa que naquela oportunidade, a 1ª Câmara de Julgamento entendeu que, tendo em vista o caráter “interpretativo” da IN nº 52/2013, impossível a aplicação de multa para os períodos anteriores ao da publicação da referida IN, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Consigna que do mesmo modo, recentemente, a 2ª Câmara de Julgamento acolheu o pedido para exclusão da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, no Auto de Infração nº 206891.0019/14-2.

Registra que mais recentemente, em julgamentos realizados em janeiro de 2016 e março de 2016, novamente, a 1ª Câmara de Julgamento teve oportunidade de apreciar a matéria em questão no julgamento dos Recursos Voluntários relativos aos Autos de Infração nºs 206891.0017/15-8, 206891.0019/15-0 e 206891.0021/15-5. Esclarece que na oportunidade, mantendo seu entendimento sobre o tema, os Recursos Voluntários apresentados pela C&A Modas foram parcialmente providos para cancelar integralmente a multa de 60% aplicada pela Fiscalização.

Conclui que, caso se entenda que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, pois apenas interpretou dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei nº 7.014/1996, conforme defendido nos recentes julgamentos realizados pelas Juntas de Julgamento do CONSEF, não há dúvidas que a multa de 60% aplicada pela Fiscalização no caso em questão deve ser imediatamente cancelada, nos claros termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a desconstituição do crédito tributário corporificado no Auto de Infração, em razão 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; - caso se entenda que a IN nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, apenas interpretando dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei nº 7.014/1996, o cancelamento da multa de 60% aplicada pela Fiscalização, nos termos expressos do art. 106, inciso I, do CTN;

- 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;

- que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do 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, 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.

Os autuantes prestaram informação fiscal, fls. 138 a 171. Tecem considerações iniciais sobre a matéria de que cuida Auto de Infração em lide. Consignam 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 ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que para uma construção lógica sobre a questão tratada no presente Auto de Infração 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.

Frisam que, desse modo, 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. Nesse sentido, reproduzem o art. 155, §2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a”, todos da CF.

Salientam 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.

Assinalam que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, 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.

Aduzem que, conforme visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescentam que, dessa forma, atuou o legislador, conforme consta da LC nº. 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, I, cuja redação reproduz.

Concluem que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência deverá ser 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. Registram que isto será adiante melhor explicado.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de intelecção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do

ICMS 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 87/96.

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 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.

Salientam que a importância disso 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.

Frisam que, nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa. Neste sentido, dizem que no intuito de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reportam-se sobre a autuação. Ressaltam que em nenhum momento o autuado contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos aos autos.

Aduzem quanto ao pedido de nulidade em razão do método utilizado pela Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico, que o trabalho realizado tem total amparo na legislação do ICMS, conforme será abordado quando da apreciação do mérito, bem como foi lastreado na I.N. 52/2013 que esclarece essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente interpretativo.

Observam que sendo norma interpretativa esta retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I, do CTN, transcrito no corpo do Auto de infração. Acrescentam que a referida norma é também meramente procedimental, haja vista que institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, §1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

Adentram no mérito. Transcrevem o conteúdo constante do corpo do Auto de Infração.

Registram que o defendente restringiu-se a alegar:

- a inexistência de lei autorizativa da glosa de créditos;
- manipulação do conceito de entrada mais recente;
- que as operações praticadas estão corretas; -

que na legislação do ICMS e nos conceitos do ICMS x entrada mais recente não se refere a custo;

- que houve quebra do pacto federativo; a inaplicabilidade do precedente do STJ;
- violação ao princípio da não-cumulatividade.

Registram, ainda, que o autuado contesta, por sua vez, a Instrução Normativa nº 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) e afirma a contrariedade com o princípio da irretroatividade. Ao final, assevera o impugnante ser a multa abusiva.

Salientam que o cerne da questão reside em se identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista 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.

Neste diapasão, relatam que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Afirmam que lastreado no texto Constitucional, no caso o art. 146, inciso III, o Código Tributário Nacional – lei ordinária com status de lei complementar - estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária”, conforme exposto no art. 109 do CTN cuja redação transcrevem.

Frisam 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 a venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Inferem, dessa forma, que se o direito tributário, através da LC nº 87/96, pois somente mediante Lei Complementar, ressaltam, poderia se 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 exposto para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Destacam ser exatamente isso que lecionam os doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo exposto.

Assinalam que segundo Luciano Amaro, 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.

Aduzem que dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, necessário trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento.

Destacam que Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de definição de competência tributária. Explicitam que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.

Dizem que na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Lembram que no dizer de Baleeiro (1999), c/c o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado - civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Nessa linha de pensamento, dizem ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Frisam que nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Sustentam que não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a Lei Complementar 87/96, 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. Entendem que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Em face de entenderem de grande valia, transcrevem o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Assinalam que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada no Estado da Bahia, sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

Observam que se retirou 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), que reproduzem.

Afirmam 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, cujo teor reproduzem.

Assinalam que 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, inciso I. Assim, o art. 56, inciso V, alínea “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 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 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.

Reportam-se sobre os pareceres emitidos pelo tributarista Ives Gandra Martins, nos quais este diz 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."

Ressaltam que exatamente isto é o que defendem. Dizem que como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, refere-se a mesmos titulares, opera-se a citada equivalência.

Dizem que se ocorre uma equivalência "À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA", cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Acrescentam que, conforme já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS. Frisam que assim também está consignado na doutrina Contábil, que é mais adequada para definir esse ponto específico.

Concluem que, desse modo, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Reportam-se sobre o significado da expressão "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE". Em síntese, dizem que o "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE" é o "VALOR QUE FOI APROPRIADO, REPRESENTANDO OU CONTABILIZADO NO ESTOQUE DA EMPRESA" no momento em que a mesma foi comprada junto a terceiros, i.e., é o valor equivalente ao seu custo de aquisição junto a terceiros. Observam que esse valor, após definido, será inalterável, não importando se forem feitas diversas transferências entre os mesmos titulares ou entre as filiais da empresa, pois, enquanto não for feita a venda da mercadoria se estará diante de uma simples movimentação do estoque da empresa entre os variados estabelecimentos, situação esta que se verifica nas operações de transferências objeto da Auditoria realizada.

Prosseguindo, tratam da retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, por ser norma esclarecedora (interpretativa) e também por ser norma procedimental ao instituir novos critérios de apuração.

Salientam que cabe também trazer à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, incluída a Instrução Normativa. Invocam e reproduzem os artigos 100, 106, I, e 96 do CTN. Observam que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Afirmam que como a referida I.N. 52/2013 esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. Salientam que, do mesmo modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III, que *não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Acrescentam que, além de deixar claro que é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, a I.N. 52/2013 também não deixa de ser uma norma de caráter procedimental, pois adota mecanismos claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR)."

Registram que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário

Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas.

Quanto à alegação defensiva de ser a multa confiscatória, dizem que cabe ao CONSEF analisar se, ao editar a Instrução Normativa 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade à infração nos casos de se tratar de lei interpretativa. Nesse sentido, invocam e reproduzem os artigos 100, 106, I, e 96, todos do CTN. Registram que nesse sentido tem se manifestado o próprio Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdãos, 2ª CJF Nº 0228-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0022/14-3; 2ª CJF Nº 0231-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0026/14-9; 2ª CJF Nº 0226-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0024/14-6; Acórdão 2ª CJF Nº 0224-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0025/14-2.

Concluem que pode se afirmar que o autuado tem direito ao benefício de dispensa da multa pelo cometimento da infração apontada no Auto de Infração em lide.

Em suas considerações finais, consignam 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.

Aduzem 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.

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

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio se estender 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.

Concluem que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública.

Dizem ser exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar 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.

Transcrevem parcialmente teor do voto do Ministro do STF, Gilmar Mendes, Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12/06/2008.

Asseveram ser 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, inciso XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, inciso III, alínea “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.

Dizem que, com base no que foi exaustivamente demonstrado, prefacial trazer 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 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?

Aduzem 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 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Afirmam ser obvio que, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Dizem ser patente que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

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

Explicam que, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96 conduz, inequivocamente, 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.

Frisam que nesse diapasão, o Estado da Bahia apenas editou a Instrução Normativa nº 52/2013 para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente, adotando novos critérios para apuração do ICMS devido. Cuidou-se tão somente de dar o exato sentido do que deve ser interpretado por "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE". Ou seja, não houve inovação ou alteração da base de cálculo prevista no inciso I do §4, art. 13 da LC 87/96.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre a exigência de ICMS decorrente de conduta infracional imputada ao autuado, por utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2012 e 2013, em razão de operações interestaduais de transferências de mercadorias realizadas por estabelecimento localizado noutro Estado com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Inicialmente, observo que o lançamento de ofício em questão foi realizado em consonância com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, especialmente o seu art. 39, sendo possível se constatar claramente a identificação do autuado; a descrição do fato infracional; o demonstrativo do débito tributário; a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo; a alíquota; o percentual da multa cabível; o total do débito levantado; a indicação dos dispositivos da legislação tributária em que se fundamenta a exigência fiscal tidos como infringidos, assim como a tipificação da infração com a multa correspondente. Portanto, inexistindo qualquer vício capaz de inquinar de nulidade o Auto de Infração.

Verifico que o impugnante alega que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para sustentar a lavratura do Auto de Infração em questão 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. Alega, entretanto, que na situação analisada pelo STJ o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como do inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, mas sim do inciso II, que se refere à 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*.

Apesar de os autuantes efetivamente terem mencionado no Auto de Infração a decisão do STJ acima aduzida pelo impugnante, constato que o fundamento legal da autuação tem como escopo as disposições do inciso I, § 4º do art. 13 da LC 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96, precisamente no seu art. 17, § 7º, inciso I, conforme se encontra descrito no enquadramento legal no campo específico do Auto de Infração.

Por certo que as decisões judiciais e administrativas mencionadas pelos autuantes visaram tão somente apontar o acerto do trabalho fiscal, não produzindo qualquer efeito quanto à fundamentação da autuação.

Quanto ao pedido de realização de perícia contábil formulado pelo impugnante, considero que os elementos constantes dos autos se apresentam suficientes para formação do meu convencimento e decisão da lide, razão pela qual fica indeferido, consoante determina o art. 147, inciso II, alíneas “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, constato que o cerne da questão está em se determinar a quem assiste razão, se a Fiscalização por entender que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, por não ter o remetente adotado a metodologia de apuração do “valor correspondente à entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento de forma correta, ou seja, com a exclusão dos tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS) ou, o autuado, por entender que a metodologia adotada pela Fiscalização de exclusão dos tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS) não tem amparo legal.

Cabe observar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), conforme diversos Autos de Infração lavrados contra vários contribuintes, inclusive contra o próprio autuado que figurou no polo passivo nos Autos de Infração nºs 206891.0019/14-2, 206891.0018/14-6, 206891.0017/15, 206891.0019/15-0 e 206891.0021/15-5, todos julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF Nºs 0247-12/15, 0174 -/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16, respectivamente.

Em face disso, considero relevante reproduzir excertos do Voto proferido pelo ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão CJF Nº 0052-11/16, dada a similitude com a matéria de que cuida o Auto de Infração em questão e por se tratar de recente decisão, cujos fundamentos acolho para fazer parte integrante do meu voto.

[...]

O Auto de Infração acusa apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária, relativo a operações de transferências interestaduais de mercadorias.

De um modo geral, observo que foi fundamentado que o lançamento fiscal não encontra amparo quanto ao disposto no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, bem como nas disposições da IN 52/2013, na medida que a base de cálculo apurada nas operações de transferência de mercadorias, deve incluir os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, o que foi acolhido na Decisão ora recorrida.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações relativas à “saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

[...]

Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4º, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazer transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4º, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o Estado que produz a mercadoria e o Estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 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;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, serve de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após 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 [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (iii) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.

[...]

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

Consoante os termos do voto acima reproduzido, o entendimento prevalecente no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, é 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.

Diante disso, considero subsistente a infração, haja vista que restou 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.

No que tange ao pedido do impugnante de dispensa da multa, por certo que se tratando de multa por descumprimento de obrigação principal falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal para apreciar o pedido, haja vista que, nos termos do art. 158 do RPAF/99, a apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa se restringe a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, cumpre observar que a Segunda Instância (Câmara de Julgamento Fiscal) deste CONSEF tem dispensado a multa em casos semelhantes, aliás, conforme registrado pelo próprio impugnante. Desse modo, cabe ao autuado, querendo, formular o pedido de dispensa da multa para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Por derradeiro, no respeitante ao pedido para que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome de Francisco Nogueira de Lima Neto, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, consigno que tal providência pode ser tomada pelo setor competente deste CONSEF, entretanto, saliento, que o não atendimento não resulta em nulidade, haja vista que a forma de intimação do contribuinte tem previsão no artigo 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0004/16-1**, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$227.958,61**, acrescido de 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, 02 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR