

A. I. N° - 206891.0046/15-8
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
- EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 04.11.2016

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0182-04.16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ORIGINÁRIAS DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A fiscalização efetuou o cálculo da diferença entre as bases de cálculo cujos valores foram registrados nas notas fiscais de transferência e os equivalentes às entradas mais recentes, nos termos do art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 c/c art. 17, §7º, I da Lei Estadual 7.014/96. Foi efetuado pelos autuante o refazimento dos demonstrativos concernentes aos valores do débito originalmente apurado, com inclusão de operações relacionados a CFOPs anteriormente não considerados, o que motivou em redução do débito. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 17/12/2015 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$198.391,51, acrescido de multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 em face da seguinte acusação: *“Utilizou indevidamente 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.”* Consta, a título de complemento: TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4., I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. FISCALIZAÇÃO DO EXERCÍCIO DE 2011 – ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO § 4º DO ART. 13 DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE A ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS (CDS), COM DESTINO A FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (MENOR QUE O PREVISTO EM LEI).

Regularmente intimado, o autuado, através de seus patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 52 a 63, apresentando os argumentos a seguir sintetizados.

No item II-a da peça defensiva, intitulado *“Do erro na apuração do valor cobrado – aplicação de alíquota interna”* diz que passa a demonstrar, neste ponto, que não pode prevalecer, pelo claro equívoco cometido pela fiscalização quanto à alíquota aplicada ao cálculo do valor do ICMS supostamente creditado a maior, isto porque, conforme planilha trazida no próprio Auto de infração, página 5, a Fiscalização aplica alíquota interna de 17% sobre a base de cálculo que

entende correta, aplicando ainda, sobre o valor resultante, 60% (sessenta por cento) a título de multa.

Sustenta que tal critério de apuração não coincide com os objetivos do trabalho fiscal levado a cabo pelos autuantes, pois este pretende verificar a base de cálculo de operações interestaduais, cujas mercadorias são provenientes de estabelecimentos fabris e de centros de distribuição. Desta maneira, pondera que se a autuação ora combatida versa sobre questionamento dos valores incluídos, como base de cálculo para o ICMS, nas transferências interestaduais que praticou, a reconstituição de tais valores deveria observar os critérios da operação questionada - transferência interestadual - sendo, assim, aplicada a alíquota de fato correspondente, de 7% ou 12% conforme o caso.

A este respeito, cita que da simples análise das planilhas constantes do próprio corpo do Auto de Infração não restam dúvidas de que, no caso dos autos, aplicou-se de maneira incorreta a alíquota interna de 17%, em lugar daquela aplicada nos casos de transferência interestadual, de 7% ou 12%, expressamente prevista no artigo 309, § 8º, I e II do RICMS/BA, o qual transcreveu.

Após tecer outros comentários acerca desta questão, pontua que os cálculos trazidos na autuação, além de absolutamente equivocados, lhe gera insegurança, na medida que tem de defender-se sem conhecer exatamente os critérios da autuação que implicam em evidente violação à estrita legalidade que rege o direito tributário, bem como a administração pública, pois discricionariamente a autoridade fiscal encontra uma base de cálculo e aplica a alíquota interna, mais gravosa, para lançamento do ICMS ao arrepio da legislação vigente.

Pondera que fica demonstrado o vício no objeto do Auto de Infração em questão, e consequentemente resta evidente que o ato administrativo que instaurou o processo administrativo em comento, determinando a cobrança dos valores supostamente devidos a título de ICMS, não pode ser hábil a tornar tal crédito tributário líquido, certo e exigível, impondo-se o cancelamento da exigência em combate.

Concluindo este tópico da defesa, pede, alternativamente, que caso não se entenda que tal vício tem o condão de fulminar a autuação, que seja revisto o quanto da autuação, para fins de aplicação das alíquotas interestaduais, em lugar da interna.

No tópico seguinte II.b, intitulado “Da equivocada apuração da base de cálculo da entrada mais recente”, menciona que de acordo com o quanto contido no Auto de infração, os autuantes, para fins de quantificação da exigência, elaboraram demonstrativos de "APURAÇÃO VEMR – VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE 2011", tendo como premissa os seguintes aspectos contidos no citado detalhamento de fls. 02 e 03:

"(...)

Seguindo essa linha procedural, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para Bahia. Para tanto, 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.

Nesse contexto, afirma que os autuantes calcularam o custo de transferência e respectivo estorno de crédito com base nas premissas acima externadas, enquanto que os argumentos expostos no item acima, unicamente considerados, demonstram a necessidade do cancelamento do crédito tributário constituído no presente Auto de Infração.

Após lembrar e transcrever o disposto no artigo 13, inciso I, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, cita que este dispositivo legal, menciona claramente que, na hipótese nele descrita, a base de

cálculo do imposto é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sendo que, com efeito, a "*entrada mais recente da mercadoria*" é aquela entrada ocorrida no menor intervalo de tempo até a sua saída, i.e., a entrada mais recente da mercadoria pode ser aquela ocorrida no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo, que antecede a sua saída.

Desta maneira, assevera que é evidente que o critério adotado pelos autuantes na determinação do valor da entrada mais recente para fins de determinação da base de cálculo do ICMS nas operações autuadas, não necessariamente corresponde, efetivamente, a esse valor, o que demonstra a falta de liquidez e certeza da autuação, impondo-se, de pronto, seu cancelamento.

A este respeito cita o que chama de “*alguns singelos exemplos*”, conforme abaixo:

ANO TRAN	MÊS TRAN	ANO VEMR	MÊS VEMR	CNPJ	CNPJ EMITEN	DATA	DATA VEMR	NI	IT	COD PRODU	DESCRIÇÃO
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	4/1/2011	16/11/2010	260.705	SP 016	221743	KNORR VITALIE SOPA P FRAN MAC VEG10X70GR
2011	1	2010	10	61068276030607	61068276030607	7/1/2011	16/10/2010	78.346	GO 001	13458	ARISCO POLPA TOM TB 12X1,06KG
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	7/1/2011	30/11/2010	262.257	SP 002	147819	ADES MACA TB 9X3X200ML
2011	1	2010	10	61068276030607	61068276030607	10/1/2011	16/10/2010	78.547	GO 002	13458	ARISCO POLPA TOM TB 12X1,06KG
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	10/1/2011	30/11/2010	262.323	SP 001	147819	ADES MACA TB 9X3X200ML
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	10/1/2011	17/11/2010	262.421	SP 020	221966	KNORR VITALIE SOPA CR P FRAN C/ERV10X71G
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	10/1/2011	17/11/2010	262.421	SP 021	222040	KNORR VITALIE SOPAO P FRA MAC VEG24X190G
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	12/1/2011	16/11/2010	262.750	SP 010	221743	KNORR VITALIE SOPA P FRAN MAC VEG10X70GR
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	12/1/2011	17/11/2010	262.750	SP 012	222040	KNORR VITALIE SOPAO P FRA MAC VEG24X190G
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	12/1/2011	30/11/2010	262.880	SP 001	147819	ADES MACA TB 9X3X200ML
2011	1	2010	9	61068276002816	61068276002816	12/1/2011	30/9/2010	262.915	SP 003	15289	MAIZENA AMIDO MILHO CART 20X1KG
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	18/1/2011	29/11/2010	263.597	SP 002	177015	HELLMANN'S MAI PET 12X500GR PRM 500GX450G
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	18/1/2011	17/11/2010	263.987	SP 014	206940	KNORR SOPA INST CEBOLA DOURADA 4X16X19GR
2011	1	2010	10	61068276002816	61068276002816	21/1/2011	27/10/2010	265.285	SP 010	206949	KNORR SOPA INST CR TOM CMAC 4X16X19GR
2011	1	2010	11	61068276002816	61068276002816	23/1/2011	20/11/2010	265.681	SP 002	177810	KNORR VITALIE CDO GALINHA 160X3LT
2011	2	2010	11	61068276002816	61068276002816	9/2/2011	15/11/2010	274.654	SP 002	109781	ARISCO SOPA CR ERVAS SCH 12X68GR
2011	2	2010	11	61068276002816	61068276002816	21/2/2011	17/11/2010	278.230	SP 008	221966	KNORR VITALIE SOPA CR P FRAN C/ERV10X71G

À luz do quadro acima, pontua que o campo data reflete àquela na qual supostamente a mercadoria fora transferida para este Estado, por sua vez a coluna DATA VEMR é aquela na qual a fiscalização apurou o VEMR. Com isso, sustenta que os indícios são claros de que há incongruências nesse demonstrativo, e que, observando o produto de código 221966, verifica-se que desde 10.01.2011, fora utilizado como VEMR aquela apurada em 17.11.2011, não sendo crível que uma empresa do seu porte da não tenha procedido a mais nenhuma transferência para o estabelecimento de origem do dito produto.

Acrescenta que não foi possível trazer aos autos nesta oportunidade todos os documentos para demonstrar os absurdos da presente fiscalização e que é imperioso que a fiscalização que se propõe a lavrar um Auto de Infração consignando esse tipo infração, se digne, por outro lado, a adotar critérios que demonstrem efetivamente sua prática, no caso, buscando demonstrar cabalmente o valor da entrada mais recente, quer ela tenha ocorrido no ano, mês, dia, hora, minuto ou segundo anterior à saída.

Desta forma, por entender que os autuantes sequer se preocuparam em fazer um levantamento e uma apuração individualizada das operações que corresponderiam, efetivamente, às entradas mais recentes, bem como quais seriam os valores efetivos dessas operações, leva à inegável constatação de que o crédito tributário reclamado não se reveste da liquidez e certeza necessárias.

Acusa, ainda, a existência de falta de critérios da autoridade fiscal quando da lavratura do Auto de Infração que se combate, pois sequer demonstra com clareza a base de cálculo utilizada para cálculo do ICMS, pois ávida por alcançar recolhimento de tributos para manutenção dos cofres deste Estado, ignora que o ICMS considera como base de cálculo o valor da operação da circulação de mercadorias, o próprio montante do tributo além do custo da mercadoria acrescido da margem de lucro, portanto, não é suficiente apenas retirar a suposta alíquota da entrada anterior, ao tempo em que, ao seu entender, tais omissões configuram nítido cerceamento ao seu direito de defesa,

pois se não é possível conhecer os critérios e metodologias adotados pelos autuantes ao apurar o crédito tributário, como poderá exercer plenamente o seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurados pelo texto constitucional?

Concluindo diz que a falta de informações acerca dos critérios e metodologias adotadas na apuração dos valores para determinação da base de cálculo do ICMS representa um vício de nulidade inerente ao trabalho fiscal, na medida em que lhe priva de qualquer tipo de controle sobre a composição da exigência que lhe foi aplicada, razão pela qual a exigência fiscal formalizada carece de liquidez e certeza, o que impõe a clara necessidade de seu cancelamento. É o que requer.

No tópico segundo da defesa, intitulado “DA NECESSIDADE DE CONCESSÃO DE PRAZO PARA JUNTADA DE DOCUMENTOS”, assevera que está temporariamente impedida de colacionar os documentos que, com certeza, servirão para infirmar a presente autuação, uma vez que a logística para apresentar esses documentos fica impossibilitada, face ao número de operações autuadas, 3.212 (três mil duzentos e doze), além da necessidade de solicitar a remessa dos documentos a um prestador de serviço, citando que conta com uma prestadora de serviço para armazenamento, controle e digitalização de documentação fiscal, senão que tal procedimento envolve o levantamento de documentos fiscais de, pelo menos, 3 (três) Centros de Distribuição.

Por outro lado, pondera que o prazo para defesa é demasiadamente curto, tendo em vista a extensão da autuação fiscal e o esforço que a reunião de todos os documentos e elementos requer, observando em seguida que por um lado, de acordo com o § 1º do art. 28 do RPAF/BA os autuantes dispõem do prazo de 90 (noventa) dias, prorrogáveis indefinidamente por iguais períodos, bastando, para tanto, justificar, enquanto que o art. 39, inciso VII, diz que o prazo para o contribuinte impugnar o lançamento é de somente 60 dias, devendo realizar a prova documental no ato do protocolo da impugnação.

Sustenta que existe uma clara discrepância já que ao autuado é concedido somente 1/3 (um terço) do prazo que fora concedido ao autuante, mencionando, ainda, a regra constante do art. 138, § 1º do RPAF/BA, para conceder ao relator a faculdade de reabrir o prazo de defesa, por meio de despacho fundamentado, sempre que julgar necessário, enquanto que o § 5º do art. 123 do RPAF/BA permite ao contribuinte juntar posteriormente a prova documental nas seguintes hipóteses, que transcreveu.

Após fazer menção ao Art. 393 do Código Civil, requer prazo suplementar de 30 (trinta) dias para apresentar os documentos fiscais, tendo em vista a extensão do referido trabalho, bem como o volume de documentos a ser reunido e analisado.

Em conclusão requer:

a - Seja declarado nulo o Auto de Infração pela ausência de liquidez e certeza conforme sobejamente demonstrado na presente defesa, em razão dos equívocos cometidos pela autoridade fiscal, entre os quais está a aplicação da alíquota interna em lugar das alíquotas interestaduais;

b - alternativamente, que seja recalculada a autuação, a fim de que se calcule o imposto e as penalidades devidas mediante aplicação das alíquotas interestaduais de 7% e 12%, conforme o caso;

c - no mérito seja totalmente cancelado o lançamento tributário, para que nada lhe seja exigido à título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância com a legislação tributária vigente;

d - A concessão do prazo suplementar de 30 (trinta) dias para juntada dos documentos fiscais relacionados à presente autuação;

e - e que, também alternativamente, caso seja julgado procedente o lançamento tributário, o que se admite por amor a argumentação, que seja excluída a multa imposta nos termos do artigo 2º do

Decreto-Lei 834/69 que veda sua aplicação aos casos de diferença de imposto nas transferências interestaduais.

Protesta, ao final, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de documentos, para comprovação do alegado.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal, fls. 80 a 110, onde, inicialmente, pontuam que refizeram e apresentaram novos os demonstrativos em meio eletrônico, para contemplar os CFOPs 1949 e 2949 – Outras entradas de mercadorias, já que, no primeiro momento consideraram apenas os CFOPs atinentes a compras para comercialização. Com isso, declararam que o estorno de crédito, com base no valor da entrada mais recente, foi reduzido de R\$198.391,51 para R\$182.612,89, reiterando que de uma só vez, se for o caso, devem ser contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e não de forma apartada, como sempre vem fazendo a Impugnante, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF, aprovador pelo Decreto 7.629/89 e alterações, o qual transcreveram.

Em vista disto, requereram que o Órgão preparador INTIME o contribuinte à comparecer na Repartição Fiscal para que, de forma presencial, faça a abertura do arquivo eletrônico ANEXO (com um conjunto pronto, de igual conteúdo, para ser entregue à Autuada), momento em que se declarará no recibo de (ambos de idêntico conteúdo) que os demonstrativos foram abertos e lidos e que se encontram perfeitos para a Autuada, querendo, exercer o direito do contraditório e ampla defesa.

Ao adentrarem ao mérito da autuação, inicialmente citaram que a autuada efetuou pagamentos atinentes a autuações feitas para os exercícios anteriores a 2008, sobre a mesma matéria, com base nos benefícios concedidos pela anistia fiscal de 2013, indicando os respectivos valores, citando. Ainda, julgamento deste órgão julgador, sobre a mesma matéria, conforme Acórdão nº 0275-12/15.

Passam a se pronunciarem acerca do objetivo desta INFORMAÇÃO FISCAL que 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.

Nessa linha de raciocínio, destacam que para efeito de uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Assim, citam e transcrevem o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88, pontuando que 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.

Desta maneira, e 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.

Desta maneira, sustentam que 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, tendo em vista o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, I):

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;

Pontuam 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 encontra 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, conforme será adiante melhor explicado na Instrução Normativa 52/2013.

Acrescentam que em função da clareza solar da dicção 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. Ou seja, a referida I.N. 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto.

Após tecerem outras considerações acerca desta questão, adentraram as razões efetivas de mérito, registrando, de imediato, que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Após transcreverem o conteúdo do texto constante no corpo do Auto de Infração, destacam que a autuada *contesta de forma genérica o trabalho realizado e informa a utilização errada de alíquota no trabalho realizado*.

Quanto à alíquota, explicam que a mesma está constando 17% apenas no Demonstrativo de Débito, por uma questão de procedimento interno. No entanto, os valores estão refletindo as alíquotas de 7% ou 12% referenciadas nos demonstrativos analíticos acostados a este processo.

Mencionam que a Decisão do STJ, citada no corpo do Auto de Infração, separa claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, sendo que, para este processo, aplicou-se o inciso I deste dispositivo.

Destacam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS, sendo isto que será abordado a seguir, objetivando demonstrar o que deve ser feito pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias quando se defrontar com situações dessa natureza, dizendo ainda, que assim agiu o Estado da Bahia ao editar a Instrução Normativa 52/2013.

Neste diapasão, adentram na *definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, onde citam doutrina, normas gerais de Direito Tributário, em especial os arts. 109 e 110 do CTN* com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

Concluem esse tópico pontuando que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, 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.

Após efetuarem uma análise naquilo que dispõe o *Código Tributário Nacional* – CTN, *em seu art.* 110, naquilo que diz respeito ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, onde cita ensinamentos da lavra de eminentes doutrinadores, pontuam que é 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. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Com isso, dizem que numa ou noutra situação, 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 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.

Em seguida passam a abordar Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, destacando 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), destacando, que é de grande valia a transcrição do 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, explicando 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 intelecção de que o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (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. Para tanto, retirou-se 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 “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante, transcrevendo -as. CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques, disponível em

Após considerações a respeito desta questão, concluem 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, pontuando que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina contábil, que é a mais adequada para definir esse ponto específico. Portanto, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Em seguida passam a efetuar uma análise pormenorizada SOBRE O QUE QUER DIZER VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE; sobre a composição de custo de aquisição, onde expõem que este é constituído pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos

recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificados até o desembarço do bem também compõem o custo de aquisição.

Passam a discorrer acerca de REGISTROS CONTÁBEIS NAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE MERCADORIAS, TRIBUTOS RECUPERÁVEIS, frete, EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES, IPI NÃO RECUPERÁVEL.

Adentram ao tópico relacionado ao registros contábeis, citam exemplos, para concluir que para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Adentram às suas considerações finais, pontuando 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, destacando ainda que 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.

Neste sentido pontuam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no 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.

Acrescentam 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 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.

Nesta esteira, sustentam que em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 nos 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.

Nesse diapasão, acrescentam, o Estado da BAHIA apenas editou uma Instrução Normativa (I.N. 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, destacando ao final que “de acordo com o CTN, a penalidade pela infração cometida deve ser eliminada, S.M.J.”

Pugna, ao final, pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Auto de Infração, reduzindo o débito de R\$ 198.391,51 (fls. 10) para R\$182.612,89, após consideração dos CFOPs 1949 e 2949 já abordada na preliminar desta peça informativa.

O autuado ao se manifestar acerca da Informação Fiscal, fls. 121 e 121v, pontuou que na intimação que lhe fora entregue foi instada a se manifestar, no prazo de 10 (dez) dias, acerca do cumprimento da diligência fiscal realizada após o protocolo da impugnação.

Cita que ante as novas planilhas e dados fornecidos pelos autuantes, faz-se necessário uma análise acurada de item por item, data por data, entre outros elementos que possam ajudar a verificar as inconsistências e/ou acertos da autuação fiscal, entretanto, o prazo concedido é demasiadamente curto, tendo em vista a extensão da autuação fiscal e o esforço que a reunião de todos os documentos e elementos requer. Conforme se verifica nas planilhas elaboradas pelos autuantes, são milhares de linhas e itens que devem ser analisados.

Ademais, observa, que por um lado, de acordo com o § 3º do art. 149 do RPAF/BA o autuante dispõe de prazo de 30 dias para o cumprimento da diligência fiscal. Por seu turno, o art. 18, § 1º concede somente 10 dias ao autuado para se manifestar sobre o trabalho realizado quando do retorno do AIIM da diligência. Com isso sustenta que há uma grave discrepância, uma vez que ao autuado é concedido somente 1/3 (um terço) do prazo que fora concedido ao autuante.

Diz que justamente para corrigir essa distorção, o Decreto 12.080 de 30.04.2010 alterou a redação do art. 138, § 1º do RPAF/BA, para conceder ao relator a faculdade de reabrir o prazo de defesa, por meio de despacho fundamentado, sempre que julgar necessário. Tal modificação conferiu ao Processo Administrativo Estadual o substrato mais importante do âmbito administrativo, qual seja, a isonomia, o tratamento igualitário das partes.

Em face ao exposto, requer o prazo suplementar de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do cumprimento da diligência, tendo em vista a extensão do referido trabalho, bem como o volume de documentos a ser reunido e analisado.

Requer, ainda, sejam as futuras publicações exclusivamente feitas em nome dos Drs. JOSÉ EDGARD DA CUNHA BUENO FILHO, OAB/SP 126.504 e BRUNO DE JESUS SANTOS, OAB/BA 41.497.

Encaminhado o PAF ao Inspetor Fazendário da IFEP Comércio para se manifestar acerca da solicitação do autuado para concessão de prazo suplementar de 30 (trinta) dias para atendimento da intimação constante nas fls. 120 a 123, este se pronunciou às fls. 126 e 127, citando que em 30/03/16 a autuada recebeu cópia da informação fiscal, sendo instada a se manifestar, querendo, no prazo máximo de 10 (dez) dias.

Cita que em 08/04/2016 a autuada protocolou requerimento de prazo suplementar de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do cumprimento de diligência, tendo em vista a extensão do referido trabalho (...). Diante disto, menciona o Art. 23 do RPAF/BA que concede o prazo de 10 (dez) dias para regularização de processo ou de juntada de documentos; o Art. 123 que assegura ao sujeito passivo fazer impugnação do auto de infração no prazo de 60 (sessenta) dias, contados da data da intimação; e o Art. 127 que concede o prazo de 30 (trinta) dias para prestar informação fiscal; o Art. 138 que trata da instrução do processo pelo relator.

Com isso, apesar de sustentar que o prazo de 10 (dias) concedido encontra-se fundamentado pelo RPAF/BA, se posiciona no sentido de que “*com intuito de evitar que a mesma venha alegar cerceamento de defesa, esta Inspetoria Fazendária concede um prazo de 20 (vinte) dias, suplementar ao prazo de 10 (dez) dias legalmente concedido na intimação constante à fl. 119 do presente processo. Assim, o prazo final para manifestar-se a autuada passa a ser 29/04/2016*”.

Em 29/04/2016, a autuada apresentou “Manifestação à intimação”, conforme processo SIPRO 070569/2016-3, fl. 129, onde cita que o pedido de dilação de prazo fora parcialmente deferido pelo Inspetor Fazendário, todavia, embora esteja mantendo todos os esforços para proceder a análise da documentação do presente Auto de Infração, ainda não foi possível obter todos os documentos, razão pela qual requer prazo suplementar de 30 (trinta) dias para se manifestar acerca do cumprimento da “diligência”, tendo em vista a extensão do referido trabalho bem como o volume de documentos a serem reunidos e analisados.

Em 29/06/2016, a autuada protocolou “Defesa Complementar”, citando estar amparado no RPAF/BA, Regimento Interno do CONSEF e o art. 5º, incisos XXXIV e LV da Constituição Federal, além do princípio da verdade material, aduzindo os seguintes fatos.

Após efetuar uma breve síntese da autuação, passa a discorrer acerca da defesa complementar como instrumento do princípio da verdade material que estabelece que durante todo o processo administrativo, busca-se a verdade real dos fatos discutidos, e isto pode acontecer a qualquer momento e em qualquer fase ou instância processual, bastando, para tanto, que a Administração tome conhecimento de fato ou acontecimento que possa vir a influir no interesse público.

Diz que se narra na presente Defesa Complementar são fatos apurados em análise mais aprofundada das infrações do auto de infração na epígrafe e que foi necessário acrescentar sua narrativa à defesa somente agora, uma vez que o prazo de apenas 30 dias, a contar do recebimento da intimação, é demasiadamente curto para análise de todos os itens e pormenores que cercam um auto de infração.

Com base nestes argumentos, afirma que não restam dúvidas de que a presente Defesa Complementar deve ser recebida e processada como se parte integrante fosse da defesa apresentada dentro do prazo legal.

Passa a comentar acerca do procedimento adotado pela fiscalização para apuração da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso i, da Lei Complementar 87/96, pontuando que é cediço que diversas autuações fiscais são lavradas pela fiscalização do Estado da Bahia sob o escopo da utilização indevida de crédito fiscal quando da transferência interestadual entre estabelecimentos de mesma titularidade de mercadorias adquiridas de terceiros.

Ressalta que de acordo com o quanto descrito na peça inaugural do Auto de Infração que ora se combate, os autuantes alegaram que excluíram da última entrada o ICMS de origem, o PIS e COFINS, uma vez que os mesmos seriam recuperáveis, sendo que, na sequência, para encontrar a base de cálculo do imposto que entendiam correta, incluíram o ICMS a alíquota de origem.

Cita que, segundo alegações do autuante, tal regra, para encontrar a base de cálculo, está estampada na Instrução Normativa nº 52/2013, sendo que, nesse ponto, verifica-se que a referida IN, mais especificamente no item 2.1 diz que, *in verbis*:

(...)

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;

(...)

Defende que a Instrução Normativa não se presta a determinar base de cálculo do tributo em apreço, pois tal competência é exclusiva de Lei Complementar, conforme estabelecido no art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal.

Em seguida passa a tecer considerações acerca da hierarquia das normas em direito tributário, citando o Art. 96 do CTN que prevê que “a expressão “legislação tributária” compreende as leis,

os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”, citando e transcrevendo em seguida o Art. 100 do mesmo Diploma Legal que dispõe o que se deve entender por “normas complementares, acrescentando, ainda, que o fundamento legal das instruções normativas emanadas pelos diversos entes da administração pública é justamente o inciso I do art. 100 do CTN, uma vez que possuem caráter nitidamente complementar e acessório.

Menciona que a Lei Complementar que veio para estabelecer a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferência interestadual entre filiais de mercadorias adquiridas de terceiros é a 87/96, que mais especificamente em seu art. 13, § 4º, inciso I, determina que:

§ 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;

Nesta ótica diz que a LC diz expressamente que é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria que deve ser considerado como base de cálculo do tributo em questão, sustentando que é fácil de ver o desalinho entre a Lei Complementar e a Instrução Normativa apontada em tópico anterior.

Cita conceito doutrinário a respeito de Instrução Normativa, para em seguida mencionar que o STF já teve a oportunidade de se manifestar acerca da posição das instruções normativas no plexo legal do nosso ordenamento jurídico e assim se posicionou:

(...)

As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cuja validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas leis, tratados, convenções internacionais, ou decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoria e de dependência. Se a instrução normativa, editada com fundamento no art. 100, i, do Código Tributário Nacional, vem a positivar em seu texto, em decorrência de ma interpretação de lei ou medida provisória, uma exegese que possa romper a hierarquia normativa que deve manter com estes atos primários, viciar-se-á de ilegalidade e não de constitucionalidade (...)

(STF - ADI: 365 DF, Relator: Ministro CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 07/11/1990, TRIBUNAL PLENO, Data de Publicação: DJ 15-03-1991)

Entende que esse entendimento do STF dá o supedâneo perfeito para que este órgão julgador administrativo possa, de uma vez por todas, desconstituir a Instrução Normativa 52/2013, uma vez que essa se encontra em singular desalinho com as normas legais, vez que não pode uma Instrução Normativa, pura e simplesmente, estabelecer base de cálculo, ou melhor, modificar base de cálculo já prevista em Lei Complementar.

Objetivando respaldar seus argumentos, transcreve a ementa do Acórdão CJF nº 0054-12/16, conforme abaixo:

ACORDÃO CJF N° 0054-12/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Metodologia em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, devido às diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrerem da exclusão

do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo que fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente. Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, vislumbrara improcedência do lançamento de ofício. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime.

Em conclusão, reitera todas as alegações dispostas na defesa anteriormente protocolada e complementarmente requer que seja totalmente cancelado o lançamento tributário, para que nada lhe seja exigido a título de ICMS, juros e multa, haja vista a total dissonância da Instrução Normativa 52/2013 com a Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS quando da transferência, entre filiais.

Protesta, ao final, provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, em especial pela juntada de documentos, ainda que posterior, caso se faça necessário à comprovação do alegado.

O processo foi encaminhado ao autuante, fl. 139, para manifestação tendo em vista a Manifestação do Contribuinte, fls. 128 a 130 e da Juntada às fls. 132 a 137, porém não houve manifestação.

VOTO

Inicialmente me posiciono em relação ao pedido formulado pelo autuado relacionado ao acolhimento da denominada “Defesa Complementar”.

Em verdade, a rigor, não se trata de uma defesa complementar, até porque o RPAF/BA, em seu Art. 23, fixa o prazo de 60 dias para o contribuinte efetuar impugnação do Auto de Infração, cuja matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez (§ 1º).

Na situação destes autos, quando da informação fiscal, e não de diligência conforme nominou o autuado, os autunes refizeram integralmente o demonstrativo da apuração do ICMS creditado a maior nas operações de entradas em transferências interestaduais, exercício de 2011, incluindo as operações abarcadas pelos CFOPs 1949 e 2949 (outras entradas de mercadorias) situação esta que resultou na diminuição do valor anteriormente autuado.

Registre-se que esta foi uma iniciativa dos próprios autuantes, não suscitada pela defesa, e que resultou em novo demonstrativo de apuração do imposto creditado a mais. Portanto, ao meu entender, nesta caso, deveria à época ter sido reaberto o prazo de defesa em 60 (sessenta) dias, e não simplesmente concedido o prazo inicial de 10 (dez) dias e, em um segundo momento, mais 20 (vinte) dias, perfazendo o total de 30 (trinta) dias, conforme consta à fl. 127.

Tendo em vista que em 29/04/16 a autuada protocolou novo pedido de prazo suplementar para manifestação acerca da intimação e, como não houve resposta, entendo que, neste caso, levando-se em consideração ao quanto consta no Art. 2º do RPAF/BA, especialmente em atendimento aos princípios da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa e, ainda, para que no futuro não se alegue cerceamento ao direito de defesa, acolho a peça intitulada “Defesa Complementar”, a qual será analisada no bojo do presente voto.

Adentrando aos termos da Defesa, vejo que, inicialmente, o autuado suscita a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que a autuação foi feita com base na alíquota interna de 17% ao invés de 7% ou 12% por se tratarem de operações interestaduais.

Não assiste razão ao autuado. Ao se analisar o demonstrativo de apuração do ICMS creditado a mais, fls. 11 a 23, verifica-se que a exigência fiscal foi feita com base nas alíquotas interestaduais de 12% ou 7% a depender da origem das aquisições. O fato de constar no corpo do Auto de Infração a alíquota de 17% isto se reveste apenas de uma questão relacionada a exigência constante no sistema de lançamento e que em nada interfere no *quantum* do débito apurado, isto é, a título meramente exemplificativo, o valor de R\$12.881,41 referente a ocorrência com data em

31/01/2011, corresponde exatamente ao valor apurado no demonstrativo inicial constante a fl. 12. Portanto, não ocorreu qualquer interferência no lançamento o fato de constar no Auto de Infração a alíquota de 17%, razão pela qual não acolho a nulidade suscitada pela defesa.

Adentrando ao mérito da autuação, o argumento defensivo central está relacionado a apuração do valor da base de cálculo da entrada mais recente.

Antes de enfrentar os argumentos jurídicos trazidos pelo autuado a respeito desta questão, observo que o mesmo em relação a indicação dos valores relacionados a entrada mais recente, apresentou apenas um pequeno quadro argumentando, com base nele, que existem incongruências no lançamento.

Citou, a título de exemplo, o produto com o código 221966, citando que desde 10.01.2011 fora utilizado como VEMR aquela apurada em 17.11.2011. Ora, não é isto que se verifica. O VEMR utilizado pelos autuantes corresponde a 17.11.2010, o que é perfeitamente possível para uma saída ocorrida em 10.01.2011. Aliás, ainda em relação ao citado quadro apresentado pelo autuado, em nenhum dos exemplos trazidos pelo mesmo não foi apresentada sequer uma operação com data de entrada mais recente diferente da indicada pelos autuantes. Portanto, afasto este argumento defensivo.

Quanto aos demais argumentos de mérito trazidos pelo autuado, apesar de louvar e respeitar a tese defensiva, de início pontuo que não a acolho, na medida em que está em dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda. Registro, aliás, que a Decisão paradigmática apresentada pelo autuado na sua peça de defesa complementar, Acórdão CJF nº 0054-12/16, se trata de uma decisão isolada, que não reflete os julgamentos realizados neste CONSEF, inclusive pela própria 2ª CJF, todos julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF nº 0247-12/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16.

Desta maneira, com a devida vênia, transcrevo abaixo, alguns julgados (votos) proferidos por este órgão julgador, os quais refletem o entendimento aqui predominante, e ao qual me associo, no bojo dos quais são enfrentados todos os argumentos jurídicos suscitados pela defesa, razão pela qual passam a integrar o presente voto :

Acórdão 0139-01/16 – 1ª Junta de Julgamento Fiscal:

(...)

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 nº 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 Nº 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 com 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 firmado 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, CONFINS) 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”.

Acórdão 0174-03/16 – 3ª Junta de Julgamento Fiscal

(...)

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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

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

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 07 a 22 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

O defendente alegou que não exclui os valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento. Diz que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base no qual se credita. Esse entendimento está baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos 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.

Vale ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defensor, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

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

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal.

Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Acórdão 0091-04/16 – 4ª Junta de Julgamento Fiscal

(...)

A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser VOTO

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com o detalhamento feito no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, os auditores fiscais, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, bem como na Instrução Normativa nº 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram para a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais na apuração do valor da entrada mais recente.

A argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do "valor da entrada mais recente", a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN) e, segundo eles, o valor deve ser equivalente à mercadoria que consta da nota fiscal de entrada, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis, além da inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado manifestou seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexiste diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para "valor da entrada mais recente" é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período objeto da autuação alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

É certo que a CF/88 reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso I, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF e o entendimento prevalente nas Câmaras de Julgamento Fiscal, embora não unânime, é o de que:

1. *está correto o procedimento adotado pela fiscalização, de apurar o valor correspondente à entrada mais recente desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, com supedâneo no artigo 13, § 4º,*

inciso I, da LC nº. 87/96 c/c o artigo 17, § 7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013;

2. a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e, sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos.

Portanto, acato o posicionamento já assentado na jurisprudência administrativa até que venha eventualmente a sofrer alteração, consoante o que consta nos Acórdãos CJF nºs 0334-11/15, 0236-11/15, 0224-12/15, 0243-12/15, 0247-12/15, 0275-12/15, 0231-12/15, 0228-12/15, 0174-11/15, 0114-11/15, 0012-11/15, 0027-11/14, 0044-11/15, 0092-11/14 e 0138-11/14.

Transcrevo, a seguir, trechos dos votos exarados pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana nos Acórdãos CJF nº 0092-11/14 e 0138-11/14 que ilustram o entendimento:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.

(...)

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Objetivando esclarecer quanto a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da

aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00** e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- b) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68 que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, 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, §4, 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 fazerem 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, §4, 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 firmado 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.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (... , etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 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, servindo 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 à fl. 322:

... 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, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contida na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)

(destaques no original)

Vale destacar que, no presente caso, não houve encerramento da fase de tributação pelo ICMS, não havendo como se aplicar o instituto da substituição tributária, e além disso, os autuantes informaram que, após intimado, o contribuinte afirmou que “não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011”.

Relativamente à decisão judicial exarada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, observo que ainda se encontra pendente de recurso.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, observo que ela se encontra prevista no artigo 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência

para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Saliento, ainda, que não compete a este órgão administrativo de primeiro grau a exclusão de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Isto posto, como já anteriormente mencionado, acolho e comungo com o posicionamento externado pelos votos acima transcritos, não acolhendo, destarte, os argumentos defensivos.

Quanto ao pedido formulado pelo autuado para fim de exclusão da multa imposta, pontuo que por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal falece competência ao órgão julgador de primeira instância para tal desiderato.

Por fim, no tocante a reinvindicação dos patronos no sentido de que as futuras publicações sejam feitas exclusivamente em seus nomes, pontuo que nada impede que a Secretaria do CONSEF atenda a este pedido, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito do autuado, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em conclusão, voto pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, com o acolhimento da redução levada a efeito pelos autuantes que resultou na exigência na ordem de R\$182.612,89.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0046/15-8**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.612,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, em 06 de outubro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR