

A. I. N°. - 206891.3046/16-7
AUTUADO - UNILEVER BRASIL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 16/05/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0090-03/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/10/2016, exige ICMS no valor de R\$718.667,60, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro de 2012 a setembro de 2015. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.43/71, através de advogados, procuração fl.73. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que se dedica ao comércio de uma grande variedade de bens de consumo, sendo a maioria deles produtos alimentícios e de limpeza / higiene. Mantém centro de distribuição (“CD”) no Município de Camaçari, neste Estado. É o estabelecimento objeto da autuação fiscal.

Prossegue afirmando que fica sujeito a apurar e pagar o ICMS e todos os seus estabelecimentos obedece a rígidos procedimentos destinados a garantir o fiel cumprimento da complexa legislação tributária que estrutura a incidência do imposto neste Estado. Mesmo assim, recebeu o Auto de Infração em epígrafe, em que a Fiscalização exige ICMS, juros e multa.

Diz que aparte os equívocos de fato, o Auto de Infração se funda em uma compreensão errônea da legislação do imposto. Seja com base na legislação, seja a partir do entendimento jurisprudencial, a Impugnante não pode se conformar com a exigência. As razões de improcedência da autuação serão detalhadas, baseadas nos julgados que anexa.

Sobre a acusação fiscal aduz que cabem desde logo, três considerações sobre o preâmbulo do Auto de Infração, conexas com os trechos que destaca.

Primeiramente, afirma que a própria Fiscalização admite sem ressalvas que as operações objeto da autuação são de transferência de bens oriundos de centros de distribuição (estabelecimentos não industriais) localizados em outros Estados para o centro de distribuição (estabelecimento igualmente não industrial) localizado neste Estado, qual seja, o estabelecimento da Impugnante.

A segunda consideração, diz ser decorrente da primeira, é que a controvérsia diz somente, com a compreensão do conteúdo do inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/96). Consequentemente, o Auto de Infração não tem nada a ver com o inciso II do mesmo § 4º, que se aplica quando as mercadorias saem de estabelecimentos industriais situados em outros Estados, o que não é o caso. Comenta que essa distinção é fundamental, cabendo adiantar que a verificação dos “custos” do estabelecimento remetente, só seria relevante no caso da aplicação do inciso II, e não do inciso I, conforme estabelece textualmente a Lei Complementar nº 87/96, e de acordo com o entendimento firme da jurisprudência, desacatada pela Fiscalização.

A terceira consideração ressalta ser a respeito de uma inovação da Fiscalização em relação à interpretação da Lei Complementar. Entende que essa inovação ilegal estaria prevista na Instrução Normativa nº 52/2013, e este seria o único fundamento da autuação. Aduz que o que se discute é a relevância ou não do “custo” do estabelecimento remetente no caso concreto.

Argumenta que a Fiscalização alude ao mencionado inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Kandir e diz que esse dispositivo prevê a base de cálculo dos créditos de ICMS escriturados. Afirmar que essa base de cálculo é o “*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*”. Chama atenção de que a expressão “equivalente ao custo de aquisição” não consta do inciso I do § 4º do art. 13 da lei Kandir, o que evidencia o equívoco da interpretação da fiscalização.

Explica que esse dispositivo legal diz apenas que a base de cálculo é o “*valor correspondente à entrada mais recente*” do mesmo tipo de produto no estabelecimento remetente. O Fisco pautado na Instrução Normativa 52/2013, tenta imputar uma metodologia semelhante àquela estatuída no inciso II do § 4º da citada Lei Complementar, a qual equipara erroneamente os conceitos de custo de aquisição, ao de entrada mais recente. Ocorre que a Lei Complementar não menciona nada a respeito de “custo” no inciso I, materialidade essa, que a Fiscalização, sem base legal, considera relevante para a determinação da base de cálculo dos créditos de ICMS da Impugnante.

Afirmar que em razão de sua interpretação equivocada da legislação do ICMS, foi efetuado o lançamento a partir de exclusões das bases de cálculos dos créditos de ICMS escriturados, entre 2012 e 2015, créditos esses, relativos a entradas de mercadorias oriundas de centros de distribuição da empresa situados em outros Estados.

Aduz que o Fisco entende que os tributos recuperáveis por esses estabelecimentos remetentes não poderiam ter integrado as bases de cálculo para fins de crédito de ICMS, razão pela qual os deduziu da base de cálculo e glosou os créditos de ICMS correspondentes a essa minoração.

Observa que os tributos recuperáveis que foram excluídos são o ICMS, o PIS e a COFINS, antecipados pelos remetentes das mercadorias aos seus fornecedores, por ocasião da aquisição dos produtos. Tais tributos são escriturados contabilmente, a débito no ativo, como “tributos a recuperar” pelo estabelecimento adquirente, que depois remeterá os bens à Impugnante. Esses tributos não integram o “custo” do adquirente, por serem compensáveis com os “tributos a pagar” (contabilizados a crédito no passivo) incidentes nas saídas, que esse estabelecimento posteriormente promoverá. Repete parte do texto da Lei Complementar que consta do Auto de Infração, dizendo que o dispositivo legal em questão (inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Kandir), jamais fala em “custo”.

Acrescenta que mesmo assim, o Auto de Infração cita ainda, alguns materiais que supostamente corroborariam o seu entendimento, mas que não o corroboram, antecipando por que esses materiais não servem em nada à tese fiscal.

Sobre a citação pelo Fisco, do Item 11 do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16, relativo a estoques, sustenta ser irrelevante que os tributos recuperáveis não integrem o custo dos adquirentes. Afirmar que realmente não integram, o que é inegável em relação à formação do lucro contábil e mesmo do lucro fiscal (lucro real). O fato é que a base de cálculo prevista pelo inciso I

do § 4º do art. 13 da Lei Kandir, para fins de ICMS, não é o valor do custo, e sim o “valor da entrada mais recente”, o valor cheio, valor pago pelos remetentes aos fornecedores das mercadorias. Frisa que os pronunciamentos contábeis, a lei societária e mesmo a legislação do IRPJ/CSLL não são relevantes para o estabelecimento dessa base de cálculo, conforme, já teria decidido a jurisprudência deste CONSEF, e consoante vem sendo reiterado de maneira pacífica pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

A respeito da afirmação do Fisco sobre o “posicionamento” do Superior Tribunal de Justiça exarado no Recurso Especial 1.109.298-RS, assevera que não há “posicionamento” do STJ que favoreça a tese fiscal, ao contrário do que se sugere no Auto de Infração. Na verdade, não há sequer um precedente do STJ que dê suporte à acusação fiscal. O Recurso Especial 1.109.298/RS em questão, foi tirado de ação judicial cujos fatos dizem unicamente sobre o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Kandir. Ou seja, o caso citado pelo Fisco é relativo a saídas promovidas por estabelecimentos industriais, saídas essas, em que é relevante o “custo”, por força da expressa disposição do mencionado inciso II. Diversamente, o precedente não trata da situação do inciso I, que é o dispositivo aplicável ao presente caso (transferência entre centros de distribuição), nos termos do próprio Auto de Infração. Aduz que a contrário senso, a verdade é que os julgados do STJ corroboram a tese da Impugnante, no sentido de que a verificação do custo só é relevante para determinar a base de cálculo do ICMS nas transferências de bens oriundos de estabelecimentos industriais, conforme, aliás, vem sendo confirmado pela jurisprudência pacífica do TJBA, que vem reconhecendo a ilegalidade do “posicionamento” da Fiscalização.

Sobre a retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, por ser interpretativa apenas, sustenta ser esta norma - infralegal - que prevê em caráter abstrato, por assim dizer, a orientação interpretativa da qual decorre o Auto de Infração. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, diz que essa orientação é flagrantemente ilegal, inovando o ordenamento jurídico de maneira ilícita. Afirma ser isso reconhecido pela jurisprudência deste CONSEF e do Tribunal de Justiça da Bahia. Alega que, além disso, é de rigor, o afastamento das multas relativas a período anteriores a essa Instrução Normativa com base no artigo 100 do Código Tributário Nacional, ainda que se repute ser esta, meramente interpretativa, coisa que ela certamente não é.

Reafirma que a Lei Complementar nº 87/96 diz com todas as letras qual é a base de cálculo do ICMS em casos de transferência de bens entre estabelecimentos comerciais do mesmo contribuinte situados em Estados distintos. Essa base de cálculo está prevista no inciso I do § 4º de seu artigo 13, que estabelece materialidade diferente daquela prevista no inciso II do mesmo § 4º, aplicável às saídas promovidas por estabelecimento industrial.

Como se vê, o dispositivo estabelece bases de cálculo específicas para cada uma das situações de saída de mercadoria destinada a estabelecimento pertencente ao mesmo titular situado em outro Estado, tendo em vista a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, ou seja, pelo estabelecimento remetente. Sintetiza explicando que: (i) inciso I, em que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, aplica-se quando a atividade desenvolvida pelo remetente é mercantil; (ii) inciso II, 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, aplica-se quando o estabelecimento remetente é industrial; (iii) inciso III, tratando-se de mercadorias não industrializadas, ou seja, produto primário, a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Alega que o dispositivo aplicável ao seu caso, conforme reconhece a própria Fiscalização, é o inciso I, e não o inciso II, que é voltado para saída de mercadoria de estabelecimento industrial. Apenas o inciso II, inaplicável, dispõe que a base de cálculo nessas transferências corresponderá ao “custo” do estabelecimento remetente. O inciso I, aplicável ao presente caso, fixa o “valor da entrada mais recente” do mesmo produto ocorrida no estabelecimento remetente do bem, sem qualquer ressalva ou dedução a realizar.

Salienta que onde a lei não diferencia (o “valor da entrada” não é um conceito complexo, é simplesmente o “valor pago”), não cabe ao intérprete diferenciar. Por “valor correspondente à entrada mais recente”, obviamente, deve-se entender o “valor correspondente à entrada mais recente”. A lei não estabelece um conceito complexo como o “custo” nessa hipótese, cujo valor depende de uma apuração contábil mais intrincada. Afirma apenas, que a base de cálculo é o “valor” da operação, sendo descabida qualquer adição ou dedução. Trata-se do (simples) valor pago pelo fornecedor comercial localizado em outro Estado, esteja o que estiver nele incluído no caso concreto. Seguindo esse mesmo racional, onde a lei diferencia, “custo” é diferente de “valor da operação”, não cabe ao intérprete igualar.

Sobre a matéria cita o Prof. Ives Gandra da Silva Martins que diz repudiar a interpretação dada pelo fisco baiano, reafirmando que valor da entrada mais recente compreende os tributos recuperáveis. Diz ser ilícita a tentativa do Fisco de aplicar às situações em que incide o inciso I, a mesma e diferente base de cálculo prevista no inciso II, apenas para aumentar a arrecadação tributária, por isso, o Auto de Infração deve ser cancelado.

Assevera que a Fiscalização cita o entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC 16, item 11) para, supostamente, sustentar a premissa subjacente ao Auto de Infração. Nesse pronunciamento, o CPC tratou do *“tratamento contábil para os estoques”*. Segundo esse Pronunciamento, o objetivo é *“a questão fundamental da contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas”*, e é a isso que se destina o CPC 16.

Exemplifica como se dá o lançamento contábil, numa aquisição de mercadoria, em cuja saída incidiram tributos recuperáveis que foram antecipados pelo comprador. Afirma não negar ser evidente que tributos a recuperar não integram o custo para fins de apuração do lucro. Diz que tudo isso não importa, visto que o dispositivo aplicável em relação ao crédito de ICMS discutido no caso, não menciona, nada tem a ver com o “custo” contábil ou mesmo fiscal do fornecedor. O inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar sequer o menciona. Alude apenas ao “valor correspondente à entrada mais recente” da mercadoria em questão em seu estabelecimento.

Lembra que o artigo 146 da Constituição Federal dispõe que os impostos terão sua base de cálculo prevista em lei complementar. Nesses termos, o inciso “I” do inciso XII do § 2º do art. 155 dispõe que, em relação ao ICMS, a lei complementar disporá sobre a base de cálculo desse tributo. Essa é a Lei Complementar nº 87/96, e a base de cálculo em questão está no inciso I do § 4º de seu artigo 13. Conclui que a necessidade de observância da legislação nacional do ICMS e a irrelevância dos outros materiais normativos, já foram constatadas literalmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, exatamente para o fim de apurar o “valor da entrada mais recente” que é objeto dos autos.

Entende que não é possível incluir nada que a Lei Kandir não permita expressamente, ainda que fundamentada na lei comercial. Por simetria de formas, se não é possível ao contribuinte incluir, não é lícito ao Fisco excluir.

Sustenta que a adoção da interpretação fiscal, além de lesar injustamente a Impugnante e desrespeitar o teor expresso da Lei Complementar Nacional do ICMS, acarreta quebra da isonomia federativa.

Argumenta que o Fisco Baiano viola a não cumulatividade e também o pacto federativo, pois prejudica o Estado de destino de eventual nova saída interestadual para outro centro de distribuição. Sonega da Impugnante a inclusão dos tributos recuperáveis pelo fornecedor localizado no Estado de origem, isso para fins de crédito de ICMS por parte do estabelecimento baiano, ao passo que esses créditos, para esse estabelecimento, deixam de ser recuperáveis e passam então a compor o custo para fins de incidência do ICMS na saída.

Apresenta entendimento que não apenas (a) o contribuinte autuado deixa de poder creditar-se e ainda tem de considerar esses créditos como “custo”, passando a incidir sobre esses valores, então, na saída, o ICMS do art. 13 da Lei Kandir (tal como a Fiscalização o entende), como isso ainda, (b)

majorará o crédito de ICMS passível de escrituração pelo centro de distribuição localizado no Estado para o qual o autuado baiano dê nova saída interestadual.

Registra que o que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece - lei essa que deve ser interpretada de modo “taxativo” (TJBA) - é que a base de cálculo é “valor correspondente ao da entrada mais recente” do produto no estabelecimento remetente, e não qualquer outro que a exegese fiscal possa, por conveniência ao Erário, extrair da prática contábil, da legislação do Imposto Sobre a Renda ou da lei comercial.

Sobre o tema, cita diversas jurisprudências administrativas, que entende serem aplicáveis ao caso ora discutido. Aduz que para não ficar apenas na técnica hermenêutica e tributária, a decisão por ele invocada, dá também razões práticas que revelam o tamanho da insegurança jurídica causada por essa equivocada interpretação fiscal. Se mantidas, a maioria das empresas poderia “desistir do comércio, mudar de ramo”, tamanha a complexidade “atribuída” a uma base de cálculo simples (“valor”) definida expressamente pela lei nacional. Repete trecho da aludida decisão.

Cita também, outro julgado administrativo da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão n. 0054-12/16, também acatou as razões do recurso voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente. Traz à colação além das decisões que cancelaram integralmente as acusações, nos seguintes acórdãos a multa foi inteiramente cancelada, tendo havido neles, ainda, votos vencidos que deram pela insubsistência completa do lançamento efetuado nesses moldes: Acórdãos nº 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16.

Quanto ao PIS e a COFINS, é evidente que há muitos remetentes situados em outros Estados que apuram o IPRJ/CSLL pelo lucro presumido, ou então que estão sujeitos às vedações setoriais ao regime não-cumulativo das contribuições, sujeitando-se, por uma razão ou por outra, ao sistema cumulativo. Não obstante, muitos deles certamente adquirem os bens, que depois revenderão, junto a fabricantes sujeitos ao regime não-cumulativo do PIS/COFINS, de modo que as diferenças entre as alíquotas (maiores no caso do regime não-cumulativo) geram ineficiência fiscal (“custo”), uma vez que o respectivo montante não é passível de compensação, pelo adquirente comercial, com os débitos de PIS/COFINS referentes às suas receitas de vendas.

Conclui que de qualquer ponto de vista, jurídico-hermenêutico, jurídico-tributário, constitucional, institucional-federativo, prático ou mesmo econômico, seja qual for o ângulo pelo qual se analise a questão dos autos, entende ser ilegítima a pretensão fiscal.

Sobre jurisprudência judicial, afirma que analisando a questão dos autos, o Tribunal de Justiça da Bahia, de maneira reiterada, vem afirmando a ilegitimidade manifesta desse “método” fiscal de apurar a base de cálculo nas operações em questão. Cita alguns precedentes recentes que merecem a atenção. Frisa que toda a jurisprudência que analisou especificamente a matéria em questão estaria alinhada com a tese defendida, de que não cabe efetuar qualquer dedução da base de cálculo em questão, à completa revelia da Lei Complementar que a fixou.

Lembra que o precedente citado pelo Fisco Estadual no Auto de Infração (Recurso Especial 1.109.298-RS) não trata do inciso I, e sim do inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Kandir, isto é, exatamente da hipótese legal que trata expressamente do “custo” como base de cálculo, o que não é o caso da Impugnante. Entende ser inaplicável esse caso como precedente, sendo que, inclusive, nem mesmo se discutiu naquele feito a inclusão ou não de tributos recuperáveis, e, sim, outras questões.

Salienta que a instrução normativa 52/2013, basicamente, fixa de maneira ilegal que a base de cálculo a que se refere o inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Kandir deve ser depurada dos “tributos recuperáveis”, isso para fins de apuração do “crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia”, situação concreta da Impugnante. Apresenta entendimento que a Instrução Normativa é claramente ilegal. Diz que os julgados e todas as considerações que aduziu já o revelam.

Frisa que a exclusão da multa, com base no art. 106, I, do CTN, já foi aplicada em uma série de julgados do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia, citando-se, por exemplo, acórdãos nº 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16. Assim, pede que, no mínimo, cancelada toda a multa punitiva referente aos fatos geradores que vão de 2012 a 18.10.2013 (data da publicação da Instrução Normativa em questão). Pondera que deve ocorrer a exclusão integral da multa e dos juros, com base no parágrafo único do artigo 100 do CTN. Reproduz o inciso II do citado dispositivo.

Observa que, além de tudo, persiste inconsistências materiais na autuação realizada pelo Fisco. Essas incorreções põem em cheque o zelo e confiabilidade do método utilizado para lançar os valores e detectar as operações passíveis de autuação, mesmo que se admita a tese jurídica (inadmissível) que embasa o trabalho fiscal. Se não ensejarem a nulidade do Auto de Infração, deverão haver ajustes e minoração do *quantum*, com verificação irrestrita de todas as operações, coisa que é impossível ao contribuinte, diante da quantidade de itens e operações considerados, de um lado, e porque o lançamento é competência fiscal e indelegável, de outro.

A título de exemplo, diz haver grandes espaços de tempo entre várias saídas e as correspondentes “entradas mais recentes” de determinados tipos de produto, espaços ineficazes para centros de distribuição de uma empresa de porte como a da Defendente. Afirma extrair do levantamento fiscal, fl.40, de um total de 853, do “Demonstrativo de Apuração do VEMR – Valor de Entrada Mais Recente”. Observa que para o produto com Código 147607 (“ADES ZERO LARANJA”) a entrada de 29.04.2014 (coluna “DATA VEMR”) é considerada a “mais recente” em relação a saídas muito menos remotas, indo até (pg. 42) a ineficaz data de 01.06.2015, mais de um ano depois. Frisa tratar-se de um dado absolutamente inverossímil, para dizer o mínimo, pois um produto de alta circulação como esse não ficaria quase catorze meses sem entrar no seu centro de distribuição.

Afirma que essa situação, de apontamento de vários meses ou até mais de um ano entre as duas datas, se repete ao longo do demonstrativo. Comenta que o levantamento fiscal estaria divorciado não apenas da verdade, mas até da verossimilhança. Aduz que a distância no tempo entre as saídas e as entradas reputadas “mais recentes” impede que as considere realmente “mais recentes” sem ferir o bom senso. É o caso de no mínimo determinar-se a baixa do feito em diligência para que a Fiscalização reprocessasse os dados de modo a depurar essa evidente e pulverizada distorção.

Frisa que caso contrário, o auto de infração deverá ser desconstituído por nulo, e por impingir cerceamento de defesa. Afinal, são 853 páginas descrevendo milhares e milhares de operações, anos a fio. Não é possível que se espere um levantamento completo (ou nem mesmo em boa medida completo) junto ao estabelecimento de origem, baseado em todas as notas fiscais de entradas que espelhem ingressos de mercadorias menos remotos (mais recentes) que aqueles ocorridos nas distantes datas constantes do demonstrativo fiscal, que, ao que tudo indica, foi produzido (ou melhor, “gerado”) automaticamente e com diversos erros aleatórios que se pode verificar do começo ao fim da tabela fiscal.

Alega que essas inconsistências retiram a validade do racional empregado pela Fiscalização, sendo que a constatação e demonstração, um a um, dos equívocos fiscais, equivaleria a transferir à autuada a obrigação de realizar o lançamento, o que é vedado pelo próprio Código Tributário Nacional. Sobre a matéria cita o art. 7º do citado diploma legal. Diz que o trabalho fiscal deve ser julgado nulo, já que não observa minimamente o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Requer: (i) o cancelamento integral do Auto de Infração, por ser improcedente a sua premissa de direito, e/ou por ser nulo, permeado por equívocos materiais; (ii) subsidiariamente, o cancelamento da multa e dos juros de mora, e da correção monetária, que integram o lançamento, em razão do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN; (iii) o cancelamento da multa punitiva e dos juros e correção correspondentes a ela, relativamente aos fatos geradores que vão de 2012 a 18.10.2013 (data da publicação da Instrução Normativa em que se baseia o Auto de Infração); (iv) seja determinada a baixa em diligência para que a Fiscalização readeque os lançamentos, expurgando do valor cobrado de ICMS, juros e multas relativos às transferências cujas operações mais recentes sejam

incorretas por incompatíveis com os próprios demonstrativos fiscais, nos termos do tópico “5” da defesa.

Caso entenda necessário, que este Órgão Julgador, baixe em diligência o feito, para que (a) se apure se a Impugnante calculou ou não os créditos de ICMS em questão com base no “valor da entrada mais recente” de cada produto no estabelecimento remetente, assim entendido o “valor pago” nas respectivas aquisições efetuadas pelo centro de distribuição remetente situado em outro Estado, e (b) para que se verifique e confirme que as datas de entrada mais recente estão equivocadas, remotas demais em relação às saídas, certamente havendo entradas mais recentes, por produto, que as apontadas pelo Fisco.

Pede licença para externar, que a manutenção desse entendimento e de autos de infração como esse em esfera administrativa sujeitará o Estado da Bahia a encargos sucumbenciais significativos por ocasião de cancelamentos obtidos judicialmente pelos contribuintes. Deve-se levar isso em consideração, inclusive para fins de preservação do Erário e não apenas das empresas, como também dos contribuintes menos favorecidos, que fatalmente terão de “cobrir” esse déficit no final das contas, por meio de cortes de gastos públicos, seja com infraestrutura, seja com necessidades elementares.

Por fim, requer que todas as intimações referentes ao feito sejam remetidas, via Correios, ao endereço dos advogados da impugnante (Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º Andar, CEP 04538-133, Bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP), em nome de Abel Simão Amaro (OAB/SP nº 69.289) e Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), pena de nulidade do ato de comunicação.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls. 210/240, na forma do art. 127 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF-BA.

Quanto à alegação defensiva de nulidade ressalva que, de uma só vez, se for o caso, devem ser contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos do processo administrativo fiscal e não de forma apartada, como sempre vem fazendo a impugnante, em respeito ao previsto no art. 123 do RPAF/99 que transcreve.

Sobre a arguição de “inconsistências materiais”, afirma que o contribuinte não traz provas, que existe um grande lapso temporal entre várias entradas mais recente e as posteriores saídas em transferência interestadual. Frisa que todo o trabalho de auditoria foi realizado com os arquivos Sintegra e SPED fiscal entregues ao fisco pela empresa. Explica que foi considerado para apurar a entrada mais recente, as operações de compras efetivadas pelos estabelecimentos que fizeram as operações de transferência interestadual e constantes dos arquivos que lhes foram entregues.

Argumenta que se a empresa fez outras operações de compras, caberia fazer a apresentação do rol dessas operações, objetivando analisar os dados e, se for o caso, reprocessar o trabalho para considerá-las para apuração da entrada mais recente. No entanto, a empresa autuada limitou-se a afirmar que existem outras operações de entrada mais recente e não trouxe aos autos os elementos de prova para validar o que alega. Teve 60 (sessenta) dias para fazer isso e vem aos autos com meras palavras de retórica, sem materializar o quanto verberou sobre este aspecto.

Quanto ao mérito, registra que a autuada fez os pagamentos atinentes às autuações referentes aos exercícios anteriores a 2008, sobre a mesma matéria, conforme relaciona. Traz a colação diversos julgamentos do CONSEF sobre idêntica matéria, que foram julgados procedentes.

Diz 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.

Registra que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste processo administrativo fiscal - P.A.F., é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor

monetário objeto de tributação nessas situações. Transcreve os dispositivos da legislação tributária que dão suporte a autuação.

Observa haver 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, no que concerne a LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, i).

Ressalta que do texto positivado, pode-se concluir, que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos 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 melhor explicado na instrução normativa 52/2013.

Afirma que em função do texto normativo inserto na lei complementar, não admitir qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do estado da Bahia, 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.

Quanto aos seus impactos, registra 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.

Examina, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (estados e distrito federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

No mérito, analisa e transcreve o conteúdo constante do corpo do auto de infração. Conclui tratar-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.

Repete que a defendente alega a improcedência da ação; violação a Lei Complementar 87/96; irrelevância de outras esferas normativas (normas contábeis); menciona decisões administrativas e judiciais; pede exclusão da multa por infração; e aponta inconsistências materiais. Rebate cada questão levantada conforme segue.

Diz que a decisão do STJ separa as hipóteses previstas nos incisos I a III do § 4, do art. 13 da LC 87/96, sendo que, para este processo, aplica-se o inciso I deste dispositivo. No entanto, 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.

Aponta que objetivando demonstrar o que deve ser feito pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias quando se defrontar com situações dessa natureza, o estado da Bahia editou a instrução normativa 52/2013, que em nenhum momento alterou a base de cálculo prevista na lei complementar.

Sobre o que deve ser entendido ou compreendido por valor correspondente à entrada mais recente, disse que a lei tributária faz referência a institutos de direito privado (direito empresarial/contabilidade) nas normas tributárias. Neste diapasão, 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, colheu 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.

Inferre que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalta, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da carta maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto *direito empresarial/contabilidade* ou da ciência contábil (especificamente com relação à definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, traz à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreram os juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento.

Assevera que fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela constituição. Diz ter sido exatamente isso, o que fez o fisco, por intermédio dos prepostos fiscais: buscou no direito empresarial/contabilidade/normas e procedimentos contábeis o que pode ser considerado como valor correspondente à entrada mais recente. Diz ter identificado no direito empresarial/contabilidade/normas contábeis que a mercadoria, em uma empresa comercial, após ser comprada junto a terceiros, é direcionada para o estoque da empresa adquirente e essa compra tem um correspondente custo ou preço de aquisição. Aduz que seguindo essa lógica, procurou-se correlacionar o valor correspondente à entrada mais recente ao valor correspondente ao custo ou preço de aquisição da mercadoria previsto no direito empresarial. Afirma 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, no caso no *direito empresarial/contabilidade*, 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 (*direito empresarial/contabilidade*).

Entende 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).

Comenta que utilizou 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 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, diz ter retirado apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o item 11 do pronunciamento técnico CPC (comitê de pronunciamentos contábeis) 16 (r1) – estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante.

Reitera que como a instrução normativa é meramente interpretativa ou esclarecedora, nada modificando o que foi previsto na lei complementar do ICMS, bem 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. No que concerne ao posicionamento doutrinário, assevera que estas são as características dos tributos recuperáveis.

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. Então, 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. Como já afirmado, 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.

Repete que pelo "§ 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."

Afirma que buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da lei complementar LC 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando que o inciso I do § 1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Diz que este comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na BC, quando se trata de operações de transferência interestadual, como será demonstrada logo a seguir. Quanto ao inciso II do § 4º do art. 13 da referida LC, a BC é o custo da mercadoria produzida ou o custo de transformação. Sendo o custo de produção, óbvio que na sua composição não existe ICMS, pois este vai ser embutido na BC quando da efetiva operação de transferência interestadual.

Afirma que mesmo que ocorram várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a BC será sempre a mesma ou a original, i.e., o custo da mercadoria produzida. Assim, decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no único acórdão que encarou essa matéria até o momento (resp. 1109298-RS). Ainda, com relação ao custo de produção, a LC deu um entendimento restritivo ao custo, pois limitou a BC ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento). Traz a colação alguns exemplos sobre a possibilidade desse planejamento tributário previsto no Anexo Único do Decreto 14.213/2012.

Registra as definições para composição do custo de aquisição, como se dão os registros contábeis nas operações de compra de mercadorias, os principais tributos recuperáveis, sobre a contabilização do ICMS, PIS E COFINS, IPI e frete. Exemplifica como se dá a escrituração dessas parcelas na contabilidade das empresas.

Aduz 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.

Sobre as alegações de inconsistências materiais, diz que esse ponto já foi abordado no início da informação fiscal. Ressalva, novamente, que devem ser contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos de uma só vez, de acordo com o previsto no art. 123 do RPAF/99 e

não de forma apartada, como sempre vem fazendo a impugnante. Explica que todo o trabalho de auditoria foi realizado com os arquivos SINTEGRA E SPED fiscal, entregues ao fisco pela empresa. Considerou para apurar a entrada mais recente, as operações de compras efetivadas pelos estabelecimentos que fizeram as operações de transferência interestadual e constantes dos arquivos entregues aos auditores.

Diz que se a impugnante fez outras operações de compras, caberia fazer a apresentação do rol dessas operações, objetivando analisar os dados e, se for o caso, reprocessar o trabalho para considerá-las para apuração da entrada mais recente.

Lembra que a questão debatida neste P.A.F. consiste 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. Comenta 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.

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

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

Apresenta entendimento 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.

Observa que 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, 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, 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 um ônus financeiro inaceitável.

Conclui ter restado demonstrado e comprovado o acerto do presente processo administrativo fiscal, assim os autuantes vêm, por meio da informação fiscal, solicitar que os julgadores concluam pela procedência total deste auto de infração.

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2012 a 2015, em função de operações interestaduais de transferências de

mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

O defendente alegou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração está fundamentado em normas infralegais, como a Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques, situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis.

Observo que os autuantes efetivamente citaram as normas acima referidas. No entanto, o fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º do art. 13 da LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso I, conforme consta do enquadramento legal e não apenas na Instrução Normativa nº 52/2013. São citadas ainda, decisões judiciais e administrativas, apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal. Entendo que estas citações em nada afetaram a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor de sua defesa.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art.18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

O defendente alegou que existiriam inconsistências materiais no levantamento fiscal, visto que a fiscalização teria apontado vários meses, ou até mais de um ano, entre as duas datas reputadas como mais recentes. Disse que a distância no tempo entre as saídas e as entradas reputadas “mais recentes” impede que as considere realmente “mais recentes” sem ferir o bom senso. Arguiu haver grandes espaços de tempo entre várias saídas e as correspondentes “entradas mais recentes” de determinados tipos de produto, espaços ineficazes para centros de distribuição de uma empresa do porte da Defendente. Observou que a título de exemplo, o produto com Código 147607 (“ADES ZERO LARANJA”), a entrada de 29.04.2014 (coluna “DATA VEMR”) é considerada a “mais recente” em relação a saídas muito menos remotas, indo até a ineficaz data de 01.06.2015, mais de um ano depois. Frisou ser inverossímil, que um produto de alta circulação como esse ficasse quase catorze meses sem entrar no seu centro de distribuição.

Solicitou fosse determinada a baixa do feito em diligência para que a Fiscalização reprocessasse os dados, de modo a depurar essa suposta distorção.

Sobre a arguição de “inconsistências materiais”, os autuantes informaram que o contribuinte não trouxe à lume nestes autos, prova da alegação de que existe um grande lapso temporal entre várias entradas mais recente e as posteriores saídas em transferência interestadual. Esclareceram que todo o trabalho de auditoria foi realizado com os arquivos Sintegra e SPED fiscal, entregues ao fisco pela empresa. Explicaram que foi considerado para apurar a entrada mais recente, as operações de compras efetivadas pelos estabelecimentos que fizeram as operações de transferência interestadual e constantes dos arquivos que lhes foram entregues.

Observo que é assegurado ao sujeito passivo tributário, o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, conforme regra do art.123 do RPAF/99.

Nessa linha de raciocínio, se o autuado constatou inconsistências no levantamento fiscal ou se verificou que a empresa fez outras operações de compras, que não relacionou tais dados em seus arquivos eletrônicos enviados à SEFAZ, caberia fazer a apresentação do rol dessas operações, objetivando analisar os dados e, se for o caso, reprocessar o trabalho para considerá-las para apuração da entrada mais recente. No entanto, a empresa autuada limitou-se a afirmar que existem outras operações de entrada mais recente e não trouxe aos autos os elementos de prova para validar o que alegou.

Neste caso, como o defendente não trouxe ao processo um só documento que comprovasse sua argumentação. A mera alegação de que ocorrências de entradas de determinados produtos em seu Centro de Distribuição, em espaço de tempo superior a um ano não seria verossímil, carece de prova que demonstre de forma inequívoca tal fato.

Dessa forma, fica indeferido o pedido de diligência pleiteado pelo defendente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso I do RPAF/99.

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese do artigo 17, § 7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

No entender dos autuantes, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Já o defendente, sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar inclusos o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação.

Observe que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. O defendente alega equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizada pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I) período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada 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;

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

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativos fls.11/16, recibo de entrega dos demonstrativos e CD fls. 09/10.

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, § 7º, 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;

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. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

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 esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA sobre a matéria e também seguiu 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 salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo 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 (ICMS, 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 mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já travadas neste Órgão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

"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.

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão, facilitando o esclarecimento da lide.

De relação aos tributos recuperáveis, importante frisar que os créditos referentes aos mesmos não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

"13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra." - NBC TG 1000

"11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição." - NBC TG 16.

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

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

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 indevido.

O impugnante aduziu que este órgão administrativo de julgamento deve reconhecer a necessidade de relevação das multas e da exclusão de qualquer acréscimo decorrente da mora, caso prevaleça o reconhecimento de que nenhuma penalidade poderia ter sido aplicada pelo auto de infração em análise, considerando ser a Instrução Normativa 52/2013, apenas interpretativa.

Deixo de acolher pleito do defendente pela exclusão da multa, correção monetária e dos acréscimos moratórios, considerando que, no que pertine à multa aplicada, a mesma, bem como os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, especificamente ao art. 42 da Lei nº 7.014/96 e no art. 102, § 2º, do COTEB com as

alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Em relação a alegação da defesa, de inconstitucionalidade do percentual da multa aplicada de 60%, visto que a mesma foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

O autuado solicitou que as intimações referentes ao presente processo administrativo, sejam remetidas, via Correios, ao endereço dos advogados da impugnante (Avenida Brigadeiro Faria Lima, 3.477, 16º Andar, CEP 04538-133, Bairro Itaim Bibi, São Paulo/SP), em nome de Abel Simão Amaro (OAB/SP nº 69.289) e Filipe Carra Richter (OAB/SP nº 234.393), sob pena de nulidade do ato de comunicação.

Registro que não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3046/16-7**, lavrado contra **UNILEVER BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$718.667,60** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR