

A. I. Nº - 206891.0071/17-9
AUTUADO - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.
AUTUANTES - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO,
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO – INTERNET 11.05.2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0056-02/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser inclusos na base de cálculo das transferências. No presente caso, a tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante foi considerada pelos autuantes, descabendo a alegação defensiva de não observância no levantamento. Não acatadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência para realização de revisão fiscal pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 01/12/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$1.159.676,71, acrescido da multa de 60%, sob acusação do cometimento da infração à legislação do ICMS tipificada sob número 01 – 01.02.23: "Utilizou indevidamente credito 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." Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2013. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração. (Docs.fls.09 a 13, e CD à fl.08)

Recibo de Arquivos Eletrônicos – fls.07 e 08.

O autuado foi cientificado da autuação pessoalmente em 15/12/2017, e através do Processo SIPRO nº 021397/2018-0, fls.58 a 77, mediante advogadas legalmente constituídas nos autos, após destacar a tempestividade de sua defesa administrativa, impugnou o lançamento consubstanciado no auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Fez uma síntese dos fatos, e aduziu que a presente autuação não merece acolhida, devendo ser extinta antes do julgamento do mérito, em vista de diversas irregularidades no momento de lavratura do presente auto de infração, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, conseqüentemente a nulidade da autuação como um todo, de acordo com o quanto previsto no artigo 18, inciso IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Alega que a falta de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento impede o exercício da ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988.

Assim, sustenta que diante da ausência de clareza, no que tange a descrição da suposta infração, viu-se prejudicado para elaborar defesa, tendo em vista o auto de infração ter sido lavrado de forma incoerente.

Chama a atenção não só para a descrição do fato supostamente infringido, mas sim para autuação como um todo, pois ao descrever o motivo da autuação, os autuantes deixaram a descrição da suposta infração confusa, inexistindo clareza na mesma, ofendendo o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender a regra prevista no artigo 2º do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Nesse sentido cita a jurisprudência do Conselho de Fazenda deste Estado da Bahia, representada pelo Acórdão nº 0317-11/09.

Pontua que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança as infrações apontadas uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis que inquinam de nulidade a peça acusatória.

No mérito, ressalta que é empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social:

- a) o comércio e distribuição por atacado de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes e domissanitários;*
- b) a comercialização de roupas e acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, papel, livros, impressos de todos os tipos, material didático e de desenho, cadernos, jogos, fitas de vídeo, CDs, artigos e utensílios de uso pessoal, eletrônicos, utensílios domésticos, matéria plástica e têxtil em geral;*
 - exportação de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários, acessórios de vestuário em geral, roupa de cama, mesa e banho, móveis, materiais de construção e materiais elétricos;*
- c) a participação em outras sociedades, empresárias ou simples, nacionais ou estrangeiras, como sócia, quotista ou acionista;*
- d) fornecimento de carga para cartão presente (vale presente) por conta de terceiro;*
- e) atividades de teleatendimento;*
- f) o comércio varejista de produtos de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoa, saneantes e domissanitários.*

Pontua a alegação dos autuantes de que nas operações realizadas no exercício de 2013, a empresa Impugnante estava apurando de maneira errada a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da federação, em desacordo com o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

E que, dita apuração errada decorria do fato de que a Impugnante estaria utilizando base de cálculo superior ao previsto em referido dispositivo, na medida em que utilizava valor divergente para a “entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento.

Discordou desse entendimento dizendo que a Lei Complementar nº 87/96 não estabelece um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, e que tal conceito só é possível

encontrar na doutrina e jurisprudência, que a considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência.

Verifica que os autuantes interpretaram na Lei aquilo que gostariam que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, tendo se fundamentado na Instrução Normativa Sefaz/Ba nº 52/2013.

Ressalta que, regra geral, a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, que, de maneira objetiva e direta, é o preço negociado entre comprador e vendedor (LC nº 87/96, art. 13, I). No entanto, diz que, em se tratando de operação de transferência entre centros de distribuição de uma mesma empresa, não há que se falar em preço real de mercado, afinal comprador e vendedor são, essencialmente, a mesma pessoa.

Invocou o artigo 13, §4º, da LC 87/96, recepcionado no art. 56, V do RICMS/BA, para evidenciar que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, em se tratando de remetente exclusivamente comercial, a base é o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente, qual seja, o valor da operação mercantil mais recente pela qual o remetente adquiriu do fabricante o bem transferido.

Destaca o entendimento dos autuantes de que o valor da entrada mais recente referido no inciso I, deve corresponder não ao valor total da operação mais recente, mas ao custo de aquisição contabilizado desta mercadoria ou, em outras palavras, ao valor pelo qual o bem adquirido é contabilizado na conta de estoque da unidade adquirente, custo esse, que a fiscalização definiu através do conteúdo da IN nº 52/2013, concebendo a seguinte fórmula:

- a) *tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada;*
- b) *desse valor, retirou o valor do ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS; e*
- c) *em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento paulista.*

Indaga onde, na lei, encontra-se disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o contribuinte deve expurgar os valores recolhidos à título de ICMS, PIS e COFINS? Argumenta que, conforme explanado, não há previsão legal que oriente o contribuinte nesse sentido.

Frisa que “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes, pois o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “custo da mercadoria produzida” será utilizado como base de cálculo quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso da Impugnante.

Considerou que a interpretação esposada pelos autuantes, representa evidente tentativa de alteração de preceitos contábeis e tributários já consolidados, mostrando-se contrária ao ordenamento pátrio e geradora e insegurança jurídica, pois nenhum texto legal estabelece que, na fixação da base de cálculo, para se encontrar o valor de entrada mais recente, deva-se expurgar o valor dos chamados tributos recuperáveis, quais sejam, ICMS, o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Aduz que é de agudeza inquestionável o entendimento de que a base de cálculo, prevista na Lei Complementar nº 87/96, é a entrada mais recente da mercadoria em estabelecimento de mesma titularidade. E que, o valor desta entrada mais recente, por lógico, contempla o valor de aquisição da mercadoria, dentro do qual estão incluídos os custos de sua produção e a tributação incidente para a espécie.

Pondera que, se a intenção do legislador fosse afastar qualquer dos custos acima referidos, teria assim expressado no texto da Lei, o que não se verifica. Assim, entende que não há que se falar em afastamento dos tributos da composição da base de cálculo do imposto. Nesse sentido aponta parecer específico, de lavra de Ives Gandra Martins.

Logo, salienta que a expressão “valor da entrada” não deve ser tomada como sinônimo de “valor da contabilização na entrada”, mas como sinônimo de “valor da operação de entrada”, vez que o valor da operação, é a regra geral da base de cálculo do ICMS, tendo-se apenas que, nas transferências, a base é o valor da operação mercantil anterior mais recente e o valor da operação mercantil inclui, sempre, os tributos recuperáveis.

Com base no acima alinhado, discordou do que propõem os autuantes, por entender que nada mais é senão a condução a um desequilíbrio das operações interestaduais, causando ao remetente um déficit, ao passo em que lhe obriga a transacionar em posição de desvantagem, realizando “vendas” em valor inferior ao valor “pago” pelo CD adquirente, afinal, o crédito a menor que os autuantes entendem imputável ao destinatário corresponde precisamente também a um débito a menor imputável ao remetente.

Também considerou insubsistente a autuação quando afirma a fiscalização que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96”. Afirma que o crédito lançado pela empresa Impugnante corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.

Conclui que o trabalho fiscal compromete a base de cálculo, tornando-o inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37, da Constituição Federal.

Assim, assevera que é absurda a postura adotada pelo fisco estadual, de modo que com fundamento na flagrantemente ilegal Instrução Normativa Sefaz/BA nº 52/2013, a fiscalização procede com errônea interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Esclarece que, diante da orientação guardada no bojo da IN 52/2013, que induz os agentes fiscais à prática do então combatido ato coator, o TJBA, quando da apreciação do tema em julgados recentes, reconheceu a ilegalidade do lançamento, que, à luz da justa e adequada interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, violava e negava a sua vigência. Transcreveu trecho de decisão monocrática proferida pelo ilustre Des. Augusto de Lima Bispo, da Colenda 1ª Câmara Cível, no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0004495-87.2014.8.05.0000, onde concluiu que a exegese do inciso I, proposta pelo fisco baiano, na verdade implica quase que o abandono do próprio inciso I e a aplicação do inciso II em seu lugar.

Diz, ainda, que reforça tal entendimento a sentença proferida em primeira instância quando da análise e julgamento do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001.

Em sequência, pontua que, sem prejuízo do direito que lhe ocorre, passa a analisar outros aspectos que considera abusivos do presente auto de infração, quais sejam, a aplicação das penalidades previstas no artigo 42, e seus incisos, da Lei nº 7.014/96, por entender que tem o caráter confiscatório, em afronta ao que apregoa o artigo 5º, inciso XXII, e o artigo 150, inciso IV, e da Carta Magna.

Com base nisso, diz que os princípios em análise são aplicados quando da atuação fiscal do Estado, sendo imperiosa a conclusão de que tal garantia do contribuinte envolve também a dosagem da punibilidade a ser aplicada em virtude de eventual descumprimento de obrigação tributária.

Salienta que a valoração da multa deve estar em perfeita consonância com o princípio que veda o confisco na exigência exacional, sob pena da ocorrência de dilapidação do patrimônio do infrator da obrigação fiscal.

Sobre estas questões, transcreve trechos de lições de renomados tributaristas.

Assim, argumenta que, a Autoridade Fiscalizadora, ao imputar multa de 60% sobre o valor da operação, acaba por confiscar parte do patrimônio da empresa Impugnante, uma vez que as supostas infrações cometidas, mesmo que fossem verdadeiras, não justificam a multa extorsiva exigida nos presentes autos, violando os mais mezinhos preceitos constitucionais.

Para evidenciar que a vedação do caráter confiscatório da atuação tributária tem estreita relação com a capacidade contributiva, diz que os Tribunais têm reduzido a multa flagrantemente confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Fisco. Neste ponto, traz à baila o entendimento do Supremo Tribunal Federal através do RE 55.906/SP, ratificado tal entendimento, pela mesma Corte, quando do julgamento de Recurso Extraordinário apresentado pela Fazenda do Estado de São Paulo (RE 57.904/SP).

Assim, suscita que seja aplicada multa em percentual que não represente confisco do patrimônio da empresa, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Ao final, requer que:

- a) lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, bem como, a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, inclusive a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal, esperando por fim, que sejam comprovadas todas as razões apresentadas;
- b) caso não seja acatada a preliminar de nulidade acima arguída, no mérito, requer seja julgada TOTALMENTE IMPROCEDENTE a autuação, expurgando os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS;
- c) todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé destas páginas, sob pena de nulidade.

Em 15/03/2018, através do Processo SIPRO nº 044558/2018-1, fls.101-A a 105, os autuantes prestaram informação fiscal. Registram nas considerações iniciais, que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Em seguida, rebateram as razões defensivas nos seguintes termos:

1 - No que concerne à alegação de NULIDADE por ofensa ao contraditório e a ampla defesa, sustentam que não merece prosperar esse argumento em face do fato de que a Impugnante tomou conhecimento do conteúdo de todas as peças constantes deste processo, o que pode ser constado no índice de fls. 55. E que, ainda, consta dos autos uma “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho Realizado” (fls. 14 a 29), amparado na Lei Complementar 87/96.

2 – Com relação à BASE DE CÁLCULO, pontuam que conforme já mencionado no item precedente, constam deste processo 31 – trinta e uma páginas -, frente e verso (fls. 14/29) com os esclarecimentos dos Auditores Fiscais fundamentando a Auditoria realizada. Nesse sentido, por questão de economia processual, deixaram de repetir as razões que levaram à constituição do crédito tributário sob comento (fls. 14 a 29).

3 – Que, ao contrário do que assevera a Impugnante, o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirma o acerto dos fundamentos esposados pelos Autuantes, consoante pode ser verificado no extrato de decisão proferida pelo TJ/BA, em sede de Apelação, “in verbis”:

Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001

[...]

Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...]

Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.

Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator

RELATÓRIO

[...]

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.

Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o "status" de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo

Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

Relatados os autos, incluía-se em pauta para julgamento.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator

VOTO

Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.

Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.

Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.

Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:

"1. 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; (...)."

Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à "entrada mais recente da respectiva mercadoria" não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.

Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da "entrada mais recente" deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocitados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.

Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que os tributos recuperáveis não integram o conceito de "valor correspondente à entrada mais

recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

Noutro giro, a Instrução Normativa n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Diante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.

É como voto.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator

4. Quando à multa aplicada, comentam que a referida Instrução Normativa 52/13, com base nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), apenas toma emprestado conceitos do Direito Empresarial/Contabilidade para INTERPRETAR o que deve ser compreendido por “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA” (vide fls.14/29 deste processo).

Aduzem que, como se trata de norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma.

Trazem novamente à tona os dispositivos do CTN (Artigos 100, 106, inciso I, e 96) sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluindo-se a Instrução Normativa:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Art. 96. 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.

Neste sentido, reiteram que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. E que, da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Salientam que, de igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Registram que, nessa toada, cabe ao CONSEF também apreciar a DISPENSA DA PENALIDADE constante do dispositivo citado do CTN.

Arguindo que, diante desse quadro e como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes pugnam pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

VOTO

Trata de auto de infração lavrado para exigir crédito tributário, em razão da 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.

Na peça defensiva, o patrono do autuado arguiu como preliminar de nulidade, ausência no auto de infração de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento, pois na descrição do fato supostamente infringido, ao descrever o motivo da autuação, os autuantes deixaram a descrição da suposta infração confusa, inexistindo clareza na mesma, ofendendo o contraditório e a ampla defesa do contribuinte. Ou seja, que a ação fiscal ora atacada carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança a infração.

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constato não assistir razão na referida preliminar, visto que, consta em complemento na descrição do fato a informação de que o trabalho fiscal se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

Além disso, às fls. 14 a 28, consta um documento intitulado de “Explicação Detalhada sobre os Fundamentos do Trabalho”, ou seja, que o objetivo desse trabalho foi 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.

Ademais, se encontram nos autos a prova da imputação representada pelos demonstrativos impressos fls.09 a 13, entregues ao autuado, inclusive de uma mídia digital (CD) à fl.08 contendo contém todos os demonstrativos, que foi devidamente entregue ao autuado, consoante comprova o Recibo de Arquivos de Arquivos Eletrônicos à fl.07.

Portanto, não acolho a referida preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

No tocante ao método utilizado pela fiscalização, saliento que o trabalho realizado pelos Auditores tem total amparo na legislação do ICMS, bem como foi lastreado na Instrução Normativa nº 52/2013, norma de caráter meramente interpretativo, retroagindo para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

Saliento que a referida norma é também meramente PROCEDIMENTAL, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, §1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

Ressalto que a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve aplicação do princípio da irretroatividade, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0408-13/13.

Desse modo, não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infração imputada, sendo o imposto e sua base de cálculo apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

Com base no acima alinhado, rejeito a preliminar argüida na defesa fiscal por não se enquadrar o pedido do contribuinte em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF considero os elementos constantes nos autos suficientes para a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.

No mérito, cabe registrar que 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.

Saliento 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 demonstrativos às fls. 08 a 13 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

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

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 o 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 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).

Não resta dúvida que 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.

Ressalto, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, 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 (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 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.

Saliento que durante o procedimento fiscal a atividade principal foi a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetuando-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 conseqüente ônus financeiro. Observo 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.

Quanto a alegação de ilegalidade do lançamento com base na orientação de IN 52/2013, cabe consignar que o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirma o acerto dos

fundamentos esposados pelos Autuantes, consoante decisão proferida pelo TJ/BA, em sede da Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001.

No tocante 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.

Quanto aos limites constitucionais da referida multa tributária, deixando a entender que seria desproporcional, tal alegação não merece acolhida, tendo em vista que a mesma se coaduna com a infração apontada na autuação e está prevista no dispositivo acima indicado, não possuindo este órgão julgador competência para reduzir ou cancelar a mesma, nem para expurgar os juros cumulativos.

Por outro lado, analisando-se a questão sobre o prisma de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Sobre a juntada posterior de documentos requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme artigo 123, § 5º, do RPAF/99, in verbis: § 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

No que concerne ao pedido para que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé de sua impugnação, sob pena de nulidade, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0071/17-9**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.159.676,71**, 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, 12 de abril de 2018.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR