

A. I. N° - 206891.0105/18-9
AUTUADO - REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CESAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.07.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0047-05/20-VD

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. ENTRADA MAIS RECENTE. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da empresa pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96). Os tributos não cumulativos – ICMS, PIS e COFINS - que integram o rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as operações de vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição do valor da entrada mais recente. Não acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas e os pedidos de redução ou de exclusão das multas por descumprimento de obrigação tributária, ao argumento de violação ao princípio do não confisco. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/12/2018, para exigir ICMS no valor principal de R\$249.040,02, contendo a seguinte imputação fiscal:

Infração 01 – 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Ocorrência verificada nos meses de janeiro a dezembro dos exercícios fiscais de 2014, 2015, 2016 e 2017.

Consta na peça acusatória que para formação da base de cálculo foram excluídos os tributos recuperáveis (a exemplo de ICMS, PIS e COFINS) e acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada das mercadorias no estoque da empresa. O resultado da Auditoria Fiscal-Contábil foi baseado nos arquivos eletrônicos (NF-e; SPED, EFD etc) entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte. (...)

Juntado ao Auto de Infração: 1) mídia magnética (fl. 09); 2) Resumo Mensal dos Estornos – exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017 (fls. 10/15); 3) Demonstrativos da Apuração do ICMS Creditado a maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais (fls. 16/ 29); 4) Relação dos CFOPs para a determinação do VEMR (Valor de Entrada mais Recente – fl. 30); 5) Estudo contendo a “Explicação detalhada sobre os fundamentos do Trabalho Realizado” (fls. 31/46v); 6) Ordem de Serviço (fl. 48); 7) cópias das intimações para a apresentação de livros e documentos e correspondentes e-mails enviados ao setor contábil da empresa (fls. 49/66).

O contribuinte foi intimado do lançamento fiscal através do DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), em 17/12/18. Procedeu leitura do arquivo em 26/12/18 (fl. 68). Ingressou com defesa

administrativa em 21/02/19, através de petição acostada às fls. 73/92, subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 93).

Após fazer uma síntese da acusação fiscal o contribuinte passou a desenvolver os argumentos no sentido de afastar as cobranças lançadas neste Auto de Infração.

Suscitou a nulidade do lançamento por insegurança na determinação da infração e por cerceamento ao direito de defesa. Afirmou, inicialmente, que não procede a utilização da alíquota de 17% na apuração do imposto por suposta utilização a maior de crédito fiscal.

Na sequência trouxe para exame desta Corte Administrativa a decisão exarada no STJ, no REsp nº 1109298/RS, Relator Ministro Castro Meira. No trecho reproduzido na peça defensiva destaca que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular deve ser o custo da mercadoria produzida, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente). Nesse sentido diverge do critério de quantificação adotado no presente lançamento do ofício.

Acrescenta que no levantamento efetuado também foi desconsiderada a especificidade de cada produto, sua alíquota, se isento na época ou não, ou se gozava de benefício fiscal ou não.

Frente a essas circunstâncias entende que os auditores agiram com insegurança na determinação da infração, reiterando o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Afirmou em seguida que somente em diligência específica o fisco teria condições de provar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e especificá-la na forma no art. 142 do CTN, norma cujo inteiro teor transcreveu na inicial defensiva. Complementa que no caso em exame deixou de ser atendido pelo fisco os princípios da Verdade Material, razoabilidade e proporcionalidade, vez que a prova ocupa um lugar importante, interferindo de forma direta no convencimento do juízo sobre os fatos colacionados nos processos.

Fez diversas considerações relacionadas com o processo administrativo e a atividade fiscalizadora da Administração Tributária, ressaltando mais uma vez a necessidade de busca permanente da verdade material relativamente aos fatos tributários. Em relação a este específico princípio reproduziu na peça impugnatória trechos de ensinamentos doutrinários dos juristas brasileiros Celso Antônio Bandeira de Mello e Hely Lopes Meirelles. Apresentou para exame excerto de Decisão exarada pelo CAT do Estado de Goiás, formulada nos seguintes termos:

Data do Julgamento: 07/06/2006 Processo: 3013409560187 Sujeito Passivo: GAROTO & AZEVEDO COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA – POSSE (GO) Nome/Número da Peça: Impugnação 00922/06 - Julga :1ª Câmara Advogado: CÉSAR ROMERO NEPOMUCENO Conselheiro Relator: CARLOS PEREIRA DUARTE Representante Fazendário: DENILSON ALVES EVANGELISTA Nº do Acórdão: 01783/06. Ementa: ICMS. Processual. Preliminar nulidade “ab initio” do processo. Insegurança na determinação da infração - Acolhida. Decisão unânime. I - O auto de infração deve estar acompanhado de demonstrativo do levantamento fiscal que dá suporte à acusação, especialmente se estiver fundamentado em irregularidade relacionada com apuração do imposto. II - É nulo o lançamento quando a infração não é indicada com a precisão e segurança exigidas pela lei processual, ocasionando cerceamento do direito de defesa. Decisão/Resolução: Certificamos que, conforme anotação na pauta de julgamento e nos termos das atas das sessões realizadas no dia 07/06/06 e hoje, a Primeira Câmara do Conselho Administrativo Tributário decidiu, por unanimidade de votos, acolher a preliminar de nulidade da peça básica, argüida pelo Conselheiro Relator, por insegurança na determinação da infração, declarando, de consequência, nulo “ab initio” o processo. Participaram do julgamento os Conselheiros Carlos Pereira Duarte, Nivaldo Carvelo Carvalho e Josevan Pereira Júnior.

A partir do referido acórdão a defesa sustenta que em se tratando de procedimento fiscal que rejeita a apuração do imposto realizada pelo contribuinte, entende-se imprescindível à

formalização da exigência correspondente à realização da auditoria básica do ICMS. A ausência de demonstrativos próprios prejudica a interpretação do resultado do trabalho fiscal e acaba por caracterizar insegurança que leva ao cerceamento de defesa do contribuinte. Não basta ao polo ativo da relação tributária mencionar a irregularidade, para imputar ao contribuinte o pagamento de tributo e penalidades. É imprescindível que a prática da mesma fique comprovada e que haja exposição clara dos cálculos que ditam o valor da exigência. Conclui-se, então, que a acusação carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência.

Reitera o pedido de nulificação do Auto de Infração em lide fazendo mais uma referência aos princípios da verdade material, boa-fé, razoabilidade e proporcionalidade.

Posteriormente a defesa contesta a multa aplicada no Auto de Infração, no percentual de 60% do valor do tributo. Alega que a exigência de penalidade nesse montante viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade e configura cobrança que tem caráter confiscatório, em desconformidade com o texto da Constituição Federal (art. 150, IV, da Carta Magna).

Argumenta que em conformidade com o entendimento pacífico do STF, a partir da Ementa extraída do Acórdão no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, aquela Corte se posicionou no sentido de que penalidades que superem 30% do valor do tributo incorrem em vício de inconstitucionalidade, em razão da vedação de confisco encartada no texto da Lei Maior. Na mesma direção a decisão exarada no RE 492842, na relatoria do Min. Joaquim Barbosa. Já o posicionamento do TRF (Tribunal Regional Federal) da 1ª Região foi no sentido de considerar as multas superiores a 20% desproporcionais e confiscatórias, conforme Acórdão reproduzido às fls. 91 dos autos.

Pede a defesa também a anulação do Auto de Infração na parcela relativa a imposição da multa pecuniária com os fundamentos acima expostos.

Os autuantes prestaram informação fiscal, peça anexada às fls. 103 a 107 dos autos.

Inicialmente afirmaram que já consta deste Processo às fls. 31 a 47, os fundamentos para a lavratura do Auto de Infração, já se fazendo, desde o início, o devido contraditório aos itens abordados na impugnação.

Em seguida, ressaltarem que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e também, não foram demonstrados erros ou apontados exemplos nesse sentido na peça de defesa.

Sobre a insegurança na determinação da infração argumentaram que não há como prosperar esta alegação defensiva. Informaram que todo o processo foi construído com total transparência, desde a intimação fiscal, através da solicitação dos arquivos Sped Fiscal e EFD, com as informações das notas fiscais de aquisição dos produtos enviados em transferências, e posteriores contatos via e-mails, com troca de mensagens sobre o processo da fiscalização, esclarecimentos das unidades de embalagens transferidas e informações sobre PIS/COFINS. Houve também envio do relatório por parte da autuada, denotando durante todo o período a interação entre as partes, conforme se encontra registrado às folhas 49 a 68 deste PAF.

Por fim, os relatórios minuciosos entregues ao contribuinte, com o detalhamento de cálculo do valor das transferências e exclusões dos valores de impostos recuperáveis e a respectiva inclusão do ICMS no valor de transferência interestadual por dentro. Frisaram ainda que todos os cálculos foram efetuados com base na alíquota interestadual de 12%. Porém, para fins de lavratura o sistema de geração do auto de infração, fez a transformação da base de cálculo do débito em alíquotas interna de 17%. Exemplificaram que uma diferença apurada de débito de R\$2.584,00 quando da lavratura de auto de infração, foi objeto de divisão por 0,17 para obter a base de cálculo de R\$15.200,00 ao invés de R\$21.533,33 caso fosse aplicada a alíquota de 12%, através da divisão por 0,12. Disseram que se trata de uma simples acomodação ou adaptação ao programa gerador do auto de infração, mas que não implicou em alteração dos valores apurados na ação

fiscal após exclusão da base imponível dos tributos recuperáveis e da posterior inclusão do ICMS por dentro.

Em seguida, passaram a discorrer que a questão debatida neste trabalho consistiu em desmitificar se o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE inclui os impostos recuperáveis ou não, e qual o significado que deve ser apropriado pelos fiscos estaduais para atender a regra contida na norma complementar LC 87/96.

Enfatizaram que a LC 87/96 estabelece um novo pacto federativo, com redistribuição dos recursos, diminuição das desigualdades regionais, estabelecendo uma forma de distribuição da parcela dos impostos arrecadados em função do centro consumidor, onde estados mais pobres tem muito consumidores, mas uma produção incipiente. Neste contexto, insere-se a interpretação dada ao valor da entrada mais recente, que não poderia ser ampliativa e sim, restritiva.

Esclareceram que o entendimento que embasou o recálculo dos créditos apropriados pelo contribuinte tem por base os princípios da contabilidade na valoração dos estoques das empresas baseado no PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1). Fizeram considerações em torno dos métodos de avaliação dos estoques aceitos pela contabilidade - PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), UEPS (último que entra, primeiro que sai), MÉDIO (custo médio das entradas). Frisaram que o uso de cada um dos métodos determina um resultado diferente com a conta MERCADORIAS de uma empresa, como consequência o valor de impostos a recolher maior ou menor. O Fisco federal em virtude deste fato, estabeleceu admitir somente o PEPS e o MÉDIO. Daí o conceito de VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, significar, entrada mais recente nos estoques da empresa.

Pontuaram que estes conceitos vêm sendo trabalhados pelos fiscos estaduais de outras unidades federativas, a exemplo dos Estados de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que se alinham com o entendimento no sentido da exclusão dos impostos recuperáveis na composição do valor da entrada mais recente em suas respostas às consultas tributárias efetuados por contribuintes. Reproduziram na peça informativa trechos de pareceres de consultas tributárias originárias dos fiscos de São Paulo e Minas Gerais (fls. 105 a 107).

Pedem, ao finalizar, que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos e do Relatório acima, o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, recebeu em transferência de estabelecimentos localizados em outras Unidades da Federação, mercadorias tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente, (na sua maioria), foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem dos produtos.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para a filial localizada na Bahia, o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias transferidas. Em relação ao ICMS, fizeram a inclusão da carga de 12%, incidente nas operações de remessa em transferência. Consideraram como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

O contribuinte sustenta a existência de vícios formais do lançamento em lide. Sob o aspecto formal, a defesa sustenta a nulidade do Auto de Infração calcada na alegação de que não foi possível identificar com precisão os termos da acusação fiscal para o regular exercício do direito de defesa e contraditório.

Essa arguição de nulidade, a nosso entender, não se sustenta. Observo que o Auto de Infração em lide está revestido das formalidades legais exigidas pelo Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A multa aplicada e a base de cálculo do imposto foram apuradas e demonstradas em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação tributária considerados infringidos. Registre-se ainda que a descrição da infração na peça acusatória foi efetuada de forma clara e determinada e fundamentada nas notas fiscais e registros existentes na escrita fiscal do contribuinte.

Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, ainda que por ato de ofício, por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e ao contraditório. Nega-se, portanto, provimento ao pedido de nulidade, por vício formal, sob estes fundamentos.

Nega-se também deferimento ao pedido da defesa de remessa dos autos para a realização de diligências ou perícias fiscais. A irresignação do contribuinte está assentada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem metodologia de cálculo, para a fixação do montante dos créditos fiscais a serem apropriados no estabelecimento de destino das mercadorias, através da exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), valendo-se da interpretação que não teria amparo no texto da Lei Complementar 87/96, porém, construída a partir das disposições da IN 52/2013, norma infra legal citada no corpo do Auto de Infração, considerada pelas autoridades fiscais de natureza meramente interpretativa. Trata-se de questão meramente jurídica, inexistindo, no nosso entender, controvérsias acerca das quantificações das diferenças apuradas a exigir remessa dos autos para revisão fiscal e contábil do feito. Calcado nessas razões, não vislumbramos necessidade de envio do presente PAF para a realização de diligências ou perícias fiscais.

Passo a examinar doravante as questões vinculadas ao mérito da exigência fiscal.

Inicialmente, cumpre observar, conforme foi consignado na peça informativa dos autuantes, que a defesa não contestou os cálculos e valores inseridos nos Demonstrativos de quantificação dos estornos de créditos de ICMS. Observo ainda, que todos os cálculos foram efetuados com base na alíquota interestadual de 12%, porém, para fins de lavratura através do sistema de geração do Auto de Infração, os autuantes fizeram a transformação da base de cálculo para a alíquota interna de 17%, sem, todavia, alterar o “*quantum debeatur*”.

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

Objetivando esclarecer os contornos da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96, e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa, localizada no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária da Bahia editou a Instrução Normativa 52/2013, na qual, no item 2 orienta que:

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

A previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis usualmente aceitas, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS), lançado na conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

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

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

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17% ou 18%), e a transfere para outro estabelecimento seu em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, § 4º, I da LC 87/96 -o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria* - deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constituiu um ativo (ICMS A RECUPERAR; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual/Federal, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Tomemos como exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

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

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado à natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/crédito.

Firmado na lógica contábil acima exposta, o art. 13º, § 4º, I da LC 87/96, deve ser necessariamente interpretado no sentido de que os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na operação de origem, devem ser excluídos da base de cálculo para fins de apropriação dos créditos fiscais no estabelecimento destinatário.

Com base nessas premissas, é de se concluir que os comandos normativos contidos na Instrução Normativa 52/13, destacando-se por pertinência com o caso em exame, o item 2, apresentam natureza interpretativa e não inovam na ordem jurídica. Estes comandos se coadunam perfeitamente com as prescrições do art. 106, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se, portanto, aos fatos pretéritos.

Neste contexto, as bases legais em que se assentou o presente lançamento de ofício estão corretas, visto que alicerçadas no descumprimento do texto que integra o art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 309, inc. VII, alínea “a” do RICMS (Dec. nº 13.780/12), e item 2 da Instrução Normativa nº 52/2013.

O Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA), em decisão proferida nos autos do processo nº 0552866-57.2014.8.05.0001, ao dar provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual baiana, agasalhou a tese sustentada no presente lançamento de ofício, conforme trecho do aresto a seguir transscrito:

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS D'EMESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N° 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

O deslocamento do composto químico entre estabelecimentos da mesma titular, para ser utilizado em seu processo fabril, não configura operação mercantil.

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 custo real a ser arcado pelo contribuinte.

A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser ‘o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento’, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. A Instrução Normativa SAT nº 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 no ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

Na mesma linha de entendimento acima exposto, merece também destaque a mais recente decisão proferida nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), pela D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Verônica, em 24 de julho de 2018, que assim se pronunciou:

“Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:

‘Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários’.

Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN nº 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’.”.

Concluo, portanto, com base nos entendimentos acima alinhavados, que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre seus estabelecimentos, gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, § 4º, I da LC 87/96 e IN nº 52/13), e consequentemente, apropriou-se de crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o fixado na Lei, o que configura utilização indevida de crédito na sua conta corrente do imposto.

Não há, portanto, como se acatar as nulidades suscitadas na peça de defesa ou se acolher os

argumentos de mérito do contribuinte fundamentados na improcedência do lançamento. O rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição do valor da entrada mais recente.

No tocante à penalidade aplicada de 60%, o percentual se encontra previsto na legislação do ICMS, em dispositivos contidos na Lei nº 7.014/96, citados no Auto de Infração (art. 42, inc. VII, alínea “a”). O contribuinte sustenta que a referida penalidade, no patamar estabelecido pela legislação do Estado da Bahia, é totalmente abusiva e viola o art. 150, inc. IV da Carta Magna, que veda a utilização de tributo com efeito confiscatório. Apresenta precedentes judiciais acerca dessa questão, entre eles a ADI nº 551/RJ, julgada no Supremo Tribunal Federal (STF), cuja ementa reproduz na Manifestação defensiva. Entende que os percentuais de multas tributárias não podem exceder os índices entre 20% e 30%.

No que se refere ao efeito confiscatório alegado pela defesa, não é conferido aos órgãos julgadores administrativos a competência para decretar a constitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário. Trata-se de disposição expressa contida no art. 167, incisos II e III do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Ademais, as decisões judiciais mencionadas na peça de defesa não são vinculantes para o Estado da Bahia. A decisão exarada na ADI 551/RJ, se refere à legislação do Estado do Rio de Janeiro.

Considerando o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0105/18-9**, lavrado contra **REDE BRASIL DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$249.040,02**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de maio de 2020.

TOLstoi Seara Nolasco – PRESIDENTE/RELATOR

Vladimir Miranda Morgado – JULGADOR

Paulo Danilo Reis Lopes - JULGADOR