

A. I. Nº - 206891.0029/13-0
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/03/2014

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0023-05/14

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Rejeitada a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 06/08/2013, refere-se à exigência de R\$310.357,18 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro/2008 a dezembro/2009.

De acordo com a descrição dos fatos, foi verificada a base de cálculo (valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias) atinente às operações de saídas de outras unidades federadas em transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros e destinadas à filial localizada na Bahia (Entradas de mercadorias neste Estado). A questão jurídica neste PAF refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

O autuado, por meio de advogados habilitados, apresentou impugnação às fls. 86 a 106 dos autos, alega que, com base na legislação e na jurisprudência administrativa, tem-se por incontroverso que, no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente, não cabendo o entendimento dos autuantes de que “*é o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO*”, não devendo confundir (e muito menos equiparar), como propõe o trabalho fiscal, o conceito perpetrado pelo inciso I, do § 4º, do art. 13, da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), com aquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”).

Cita disposições normativas de outros Estados da Federação para concluir seu entendimento de que a base de cálculo (“valor correspondente à entrada mais recente”) há de ser compreendida pelo valor total constante da nota fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS, pois, segundo o apelante, trata-se do valor (do preço) da mercadoria constante da nota fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais. Reproduz jurisprudência administrativa dos Estados de São Paulo e Bahia.

Aduz que o objetivo do legislador foi o de anular o efeito da primeira operação da mercadoria pelo estabelecimento “A”, de modo que, ao final, tivesse o mesmo efeito tributário verificado se a mercadoria tivesse sido adquirida do fornecedor diretamente pelo estabelecimento “B”, de forma a evitar prejuízo ao Pacto Federativo. Afirma que adotou como base de cálculo nas transferências interestaduais valores que não superam o valor da entrada mais recente.

Salienta, ainda, que parte das mercadorias, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração

do ICMS, o que, indiscutivelmente, enseja o cancelamento do Auto de Infração, pois, ao apurar a base de cálculo das operações de transferência, excluindo “o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas”, o fisco olvidou quanto ao fato de que, diante da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS, esse imposto não poderia ser (e não é) tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não deve ser excluído da base de cálculo apurada.

Nessas condições e em total consonância com os próprios termos da autuação fiscal, o autuado defende que, se convalidado o conceito de “custo de aquisição” para definição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais em apreço, sejam devidamente vislumbrados os demais custos incorridos na incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, que não somente o preço de aquisição, tais como “custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”.

Assim, diante de tais considerações, entende demonstrada a insubsistência da exigência fiscal.

Por fim, alega incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro Ente Federativo, devendo limitar-se às operações ocorridas sob sua jurisdição. Cita legislação, jurisprudência e pede a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal, às fls. 189 a 207 dos autos, tendo, nas considerações iniciais, dito que procuraram 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 a se compreender os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa, do que transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” e “b” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que a referida lei complementar no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria.

Quanto aos seus impactos, registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, I e II, da LC 87/96, 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 do imposto.

Ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao processo administrativo fiscal.

No mérito, dizem que quando há aquisição do produto por uma filial, de acordo com os princípios básicos da contabilidade, deve o adquirente excluir o valor do ICMS para encontrar o valor sem a tributação, para apurar o valor unitário do produto adquirido, que será contabilizado como valor correspondente à entrada mais recente. Na operação posterior (transferência para a Bahia), a remetente teria que transferir a quantidade de produtos utilizando o valor referente à última entrada (em momento anterior à saída), com a inclusão da alíquota de destino. Assim, quando multiplicado o valor unitário pela quantidade de produtos transferida, encontrar-se-á a base de cálculo correta, ou seja, o valor da base de cálculo que deve ser empregado nas operações de transferência interestadual entre os mesmos titulares. Aduzem, ainda, que, quando detectada mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para a autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Afirmam os autuantes que a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, ensejando a apuração da diferença entre a base de cálculo registrada na nota fiscal de transferência e a base de cálculo correta apurada pelo fisco, correspondente à entrada mais recente da mercadoria, cuja diferença de base de cálculo multiplicada pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor do imposto devido. Cita reiteradas decisões do CONSEF, IN nº 52/13 e doutrina, no sentido de que estas são as características dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS), de maneira que os valores pagos na aquisição não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.

Inerente à alegação de que os autuantes não consideraram todos os custos arrolados na norma de

procedimento contábil, dizem que tal assertiva não corresponde com a verdade, pois todos os itens existentes como custo de aquisição foram consignados nos demonstrativos (fls. 14 a 41), a exemplo dos descontos e do IPI.

Por fim, pedem a procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação, às fls. 211 a 219, o autuado alega que, estando a autuação fiscal em questão relacionada aos anos 2008 e 2009, tem-se que parte do crédito tributário lavrado já foi atingido pelo instituto da decadência, razão pela qual deve ser cancelado nesse correspondente, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, haja vista que, no presente caso, procedeu ao recolhimento do ICMS que entendia devido nos períodos, após a compensação dos créditos então registrados, ou seja, verifica-se a realização de pagamento, ainda que parcial. Cita doutrina e jurisprudência e pede o cancelamento do Auto de Infração em relação ao período de janeiro a julho de 2008.

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, conforme demonstrado às fls. 14 a 41 e mídia (fl. 11).

De início, no que diz respeito à arguição de decadência referente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a junho do exercício de 2008, deixo de acolher tal pretensão com fundamento na previsão legal contida no próprio § 4º do artigo 150 do CTN, o qual dispõe que “*Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador...*”, do que se fundamentou a legislação pertinente no Estado da Bahia, ínsita no § 1º do art. 28 da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), para fixar *o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência da hipótese tributária de incidência como o momento a partir do qual se iniciaria a contagem do prazo decadencial para constituição do respectivo crédito tributário*, nos termos previstos no art. 173, I, do CTN. Assim, quando da lavratura do Auto de Infração, em 06.08.2013, não havia operado a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos aludidos fatos geradores, cujo termo final seria em 31/12/2013.

Inerente à alegação de que o Estado da Bahia não tem competência para deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operação ocorrida perante outro ente federativo, devendo limitar-se às operações ocorridas sob sua jurisdição, deve-se ressaltar que a exigência refere-se à apropriação de crédito indevido utilizado na filial localizada no Estado da Bahia, logo, sob a sua jurisdição.

No mérito, verifica-se que, da análise das peças processuais, as mercadorias consideradas no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado o valor da operação de entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito ora exigido, decorre da exclusão dos valores relativos de PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantido nos preços unitários das mercadorias, do que entende o defendente que os valores a eles correspondentes não devem ser excluídos da base de cálculo apurada.

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. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o defendente apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

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

O PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar tais valores como componentes da entrada mais recente da mercadorias, cujo valor pode ser comparado ao custo de aquisição pelo remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS, o que difere de custo de produção, como alega o defendente, este restrito à unidade fabril.

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros 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*, sendo desconsiderada qualquer despesa do remetente ao destinatário, haja vista não configurar a composição do valor da entrada mais recente, como também qualquer despesa recuperável, conforme a seguir:

1º) O valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do remetente, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para o destinatário localizado neste Estado.

2º) 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.

3º) Na 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.

Em consequência, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do valor da entrada mais recente da mercadoria. Assim, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o valor da entrada mais recente, tem amparo numa interpretação razoável da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor impositivo, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas aludidas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve respeitar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por “LEI COMPLEMENTAR”, nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, “c”, da Constituição Federal.

Face ao exposto, voto 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 **206891.0029/13-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADO)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$310.357,18**, 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, 20 de fevereiro de 2014.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR