

A. I. Nº - 206891.0034/15-0
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 30/05/2016

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JF Nº 0092-03/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. 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, inciso I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, inciso I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 01/12/2015, refere-se à exigência de R\$115.599,11 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Infração - 01.02.23. Demonstrativos às fls. 07 a 22 e CD, fl. 06.

Em complemento, consta a informação de que se trata 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 nº 87/96.

O impugnante, por meio de advogado com procuração às fl. 78, apresenta defesa às fls. 62 a 77, alinhando os argumentos a seguir resumidos.

Depois de reproduzir o teor da acusação fiscal observa que a divergência apontada pelo Auto de Infração resume-se à utilização, como base de cálculo, do valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência sem a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS), tendo sido glosados os créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada por esses tributo.

Observa que o Auto de Infração é resultado do encadeamento de diversas fontes, as quais constroem, na visão do fisco, o entendimento que justificaria, legalmente, a glosa do crédito de ICMS conferido pelo Estado da Bahia, na qualidade de Estado de destino, nas operações interestaduais praticadas por seu Centro de Distribuição. Prossegue destacando que esse encadeamento mescla doutrina contábil, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, ato normativo do Poder Executivo estadual e pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para concluir que o custo dos tributos não engloba o custo de aquisição das mercadorias, no presente contexto, e que, portanto, o valor do crédito tomado é superior ao permitido em lei.

Afirma que a interpretação do REsp n.º 1.109.298/RS, citado como precedente pelos autuantes, não subsiste à leitura atenta, por se tratar de caso diferente do presente, a começar, sem se restringir a isto, portanto, pelo fato de que o STJ, naquele julgamento, analisou a aplicação do art. 13, §4º, inciso I, da LC n.º 87/96, isto é, a base de cálculo considerando estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do Centro de Distribuição.

Com isso, a Nestlé Brasil Ltda. (empresa lá recorrente), viu-se obrigada, pelo acórdão, a aplicar o critério estabelecido na Lei Complementar n.º 87/1996 para estabelecimentos industriais, em vez de comerciais - o que seria o caso do Centro de Distribuição, uma vez que o STJ desconsiderou a remessa entre o estabelecimento industrial fabricante dos produtos alimentícios, da Nestlé Brasil Ltda., para o Centro de Distribuição da mesma empresa, ambos situados no Estado de São Paulo e, como consequência, o estabelecimento final, destinatário daquele bem produzido, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, deveria, segundo o STJ, calcular o valor do crédito de ICMS como o “custo da mercadoria produzida”, nos termos do inciso II do §4º do art. 13 supracitado.

Lembra que empresa recorrente, recorreu à Corte com o objetivo de fazer prevalecer o outro critério, que considerava o valor da operação de circulação de mercadorias anterior à entrada no Centro de Distribuição - CD, alegando que havia, entre o estabelecimento industrial e o CD, uma operação de circulação de bens - comercial - sem transferência de titularidade. Continua explicando que para justificar sua posição, o STJ, no entanto, desconsiderou essa operação, entendendo que o estabelecimento comercial é mera extensão do processo produtivo próprio, pois a Nestlé Brasil Ltda. produz, no Estado de São Paulo, os alimentos que comercializa, enviando-os para o Centro de Distribuição e, dali, para todo o Brasil (para o RS, naquele caso).

Registra que o STJ, sem entrar no mérito do acerto ou desacerto da decisão – o que é irrelevante no presente caso, inclusive - justifica a tomada desse posicionamento no sentido de coibir abusos pelos contribuintes que, ao produzirem e comercializarem os bens distribuídos, isto é, sem praticar operações comerciais com terceiros no Estado de origem, incluem elevada margem de lucro já na saída do estabelecimento industrial (antes, portanto, da chegada ao estabelecimento comercial - CD), de modo que essa operação gere a correspondente tributação na saída interestadual do Centro de Distribuição para o estabelecimento final e, por fim, faça com que o Estado de destino outorgue enorme crédito, porquanto já incluída a margem de lucro, na entrada do produto.

Diz que o contexto dessa operação recai sobre a anulação do efeito fiscal da incidência do ICMS na operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula n.º 166 do Superior Tribunal de Justiça (“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”). Assinala que isso está pacificado não apenas no STJ, mas é reconhecido no caso concreto pela própria autuação fiscal, que contextualiza o presente caso nesse mesmo âmbito.

Destaca que adquire bens de fornecedores terceiros, isto é, ao contrário da Nestlé Brasil Ltda., não produz os produtos que serão comercializados. Diz que a discussão relativa à desconsideração da operação comercial é inócua e irrelevante para o caso concreto, voltando-se o foco da análise para a definição do custo de aquisição da mercadoria que, inegavelmente, é o critério a ser aplicado no presente caso (art. 13, §4º, inciso I, da LC n.º 87/96).

Assinala que o acréscimo da margem de lucro dá-se no Estado da Bahia, aspecto que deve ser confrontado com o acórdão do REsp n.º 1.109.298/RS, porquanto o produto é adquirido do fornecedor, pelo Centro de Distribuição, o mesmo já vem agregado pela margem do produtor industrial, em operação padrão de aquisição de mercadoria, sendo que o ICMS é pago naquela saída ao Estado de origem, seja ele qual for, gerando crédito para o estabelecimento distribuidor, na entrada. Registra que, posteriormente, a mercadoria é distribuída pelo custo de aquisição, chegando, então, ao estabelecimento final no Estado da Bahia. Prossegue mencionando que no citado estabelecimento, agregar-se-á a margem de lucro final, vendendo-se a mercadoria ao consumidor final. Esclarece que o crédito é tomado com base no custo de aquisição, que engloba

o valor pago pela mercadoria quando adquirida pelo Centro de Distribuição e, conseqüentemente, repassada para o estabelecimento final, ao passo que o último débito de ICMS, na saída ao consumidor final, englobará aquele custo acrescido pela margem de lucro.

Frisa que, se dúvida não há sobre qual critério utilizado (para estabelecimento comercial, por certo), dúvida alguma poderá existir sobre a utilização do precedente do STJ como fundamento para lavratura deste auto de lançamento.

Observa que se o cerne deste Auto de Infração reside na exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS, enquanto valores despendidos pelo estabelecimento baiano na aquisição de produtos na cadeia comercial, e, portanto, componentes do crédito de ICMS, o precedente, que nada cita sobre a inclusão destes ou daqueles tributos na base de cálculo do crédito, não pode ser invocado, uma vez que o precedente aplica o critério que estabelece o custo da mercadoria produzida, e não custo de aquisição, o que afasta o precedente do próprio alcance de item 11 do CPC 16.

Revela que se o precedente não deve ser aplicado, questiona-se, por consequência, a aplicação da Instrução Normativa nº 53, de 18 de outubro de 2013, publicada no Diário Oficial da Bahia, caderno Executivo, pois a mesma está baseada naquele acórdão. Como dito, aliás, é esta Instrução Normativa que encadeia todas, ou quase todas, as fontes citadas pelo Auto de Lançamento para justificar sua higidez.

Afirma que, ao referir-se especificamente aos tributos recuperáveis perante o Fisco (ICMS, PIS, COFINS), a IN nº 53 vai além do acórdão do STJ, agregando o CPC n.º 16, item 11, como forme de diminuir a base de cálculo do crédito devido pelo adquirente comercial localizado no Estado da Bahia, quando é o titular do Centro de Distribuição que emitiu a mercadoria.

Aduz que a discrepância é tão destacada que, textualmente, a parte grifada acima, que é semelhante à lei, vem acrescida de tantos outros termos que, no ver da autuação, são meramente interpretativos, que a norma se agiganta, criando, a instrução normativa - ato do Executivo - uma situação muito mais alargada do que aquela prevista em lei.

Assevera que não é aplicável o acórdão do STJ relativo ao REsp n.º 1.109.298/RS, razão pela qual o auto de lançamento não pode ser justificado sob o anúncio de jurisprudência pacificada, como se denota do texto da autuação.

Assinala que pelo mesmo motivo, a Instrução Normativa n.º 53/2013 é nula, de pleno direito, sendo ato do Poder Executivo local em manifesto confronto com a legislação federal que, nos termos do citado art. 146, da Constituição Federal.

Sustenta que a Constituição Federal não delega a definição do conteúdo da não-cumulatividade para o ICMS. Estabelece que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado (art. 155, §2º, inciso I).

Declara que, se dúvida haveria quanto ao valor do crédito, ou ainda, quanto à interpretação do disposto pela lei complementar, a Constituição estabelece que o crédito de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do art. 14, §4º, inciso I, da LC nº 87/96.

Afirma que a fiscalização utiliza a norma para preenchimento da lacuna que aponta existir na Lei Complementar nº 87/96, que apenas refere que o crédito será calculado sobre “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Cita que sob a luz do citado princípio da não-cumulatividade, o valor da entrada não pode ser outro, menor ou maior, do que o valor de entrada, condicionado, no caso da competência delegada à lei complementar, ao aspecto temporal de ser a última entrada, ou, mais recente. Continua mencionando que esse critério estaria bem compreendido pelo Fisco, não fosse a exclusão do custo dos tributos, importada a custo alto do CPC nº 16, item 11, o qual se destina, conforme estabelece o item 01 daquela mesma norma orientadora, ao “tratamento contábil para os estoques”. Lembra que na atribuição de custo

aos estoques, a legislação contábil é vasta, como sabido pela própria autuação, dada a citação de fontes que defendem que os tributos não são nem receita nem despesa à medida que são recuperáveis, ou seja, possuem repercussão jurídica, e não apenas econômica, o que se aplica, primordialmente, aos tributos indiretos. Prossegue revelando que a Contabilidade ainda discorre sobre custos de aquisição, excluindo, para diversos fins, o custo dos tributos recuperáveis, o que, porém, não pode atingir nem a Constituição Federal nem a legislação complementar em matéria tributária. Diz ser inadmissível que uma norma contábil macule o princípio da não-cumulatividade e a definição, sob o manto daquele, de regras que delimitam o que será tomado por crédito de ICMS - caso do art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96.

Registra que a Fiscalização entende que a base de cálculo a ser utilizada não é o valor efetivo da operação (ou seja, o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do remetente), mas sim, o custo das mercadorias, eis que descontados, nesse caso, o valor de ICMS, PIS e COFINS. Em relação ao ICMS, afirma que a Fiscalização entende que o montante é inserido novamente no valor da mercadoria, mas, certamente, com a utilização da alíquota interestadual, e não com aquela utilizada no momento da sua compra.

Diz que, fazendo um exercício simples, se a entrada mais recente de uma mercadoria se deu por R\$1.000,00, entende a Fiscalização que sua transferência deve se dar por R\$793,01, eis que descontados R\$262,50 relativos aos tributos recuperáveis (17% de ICMS e 9,25% de PIS/COFINS) e acrescidos R\$55,51 relativos aos 7% de ICMS incidentes na operação interestadual (cálculo por dentro). Prossegue pontuando que nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/96, se a entrada mais recente se deu por R\$1.000,00, a transferência interestadual deve se dar por esse mesmo valor, inquestionavelmente. Diz que se o Centro de Distribuição de São Paulo adquiriu mercadoria para transferência no valor de R\$1.000,00 (exemplo retro), o mesmo irá creditar-se da alíquota interna estadual, no caso, 17% (R\$170,00). Revela que se os impostos recuperáveis (no caso do exemplo, apenas o ICMS) forem excluídos do cálculo que gerará o débito na saída, o Centro de Distribuição procederá no cálculo do ICMS, na saída, sobre uma base menor ($R\$1.000,00 - R\$170,00 = R\$830,00$). Assim, recolherá R\$ 165,08, gerando saldo credor no Estado de São Paulo no valor de R\$ 4,92, nessa operação.

Ademais, caso o custo de transferência seja reduzido em função da exclusão dos tributos indiretos, o produto será, ao final, vendido por um preço menor, após o acréscimo da margem de lucro, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final, no Estado da Bahia. Em suma, se a Impugnante não tomar o crédito sobre ditos tributos, terá custo de aquisição dos produtos reduzido e, assim, preço de venda final também reduzido, diminuindo proporcionalmente o ICMS a ser recolhido a este estado.

Destaca que, utilizando-se o mesmo exemplo anterior, caso os tributos sejam incluídos na formação do custo de aquisição, a mercadoria será vendida aplicando-se a margem final sobre o valor de R\$1.000,00. Remata frisando que se não forem, a margem final incidirá sobre R\$793,01, reduzindo-se, conseqüentemente, o valor das saídas.

Assevera que os tributos - seu custo - compõem a operação anterior, ou, a entrada mais recente, não se devem excluí-los da base de cálculo do crédito de ICMS, e por isso, diz ter agido certo ao tomar crédito utilizando-se de tal critério. Arremata sustentando que deve ser nulificado o auto de lançamento.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos conforme o princípio da verdade material.

Conclui pugnano, conforme expandido em suas razões de defesa, pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado através do Auto de Infração e que seja desconstituído o crédito tributário objeto da autuação.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 139 a 153, nos termos, em essência, a seguir sintetizados.

Nas considerações iniciais dizem que o objetivo da informação fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) 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.

Para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - PAF dizem que 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. Nesta ordem trazem à colação a definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Transcrevem o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” e o art. 146, inciso III, alínea “a” da CF/88, além do art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, afirmando que a referida lei complementar definiu que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria. Com isso, sustenta que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência advém das 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.

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 da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior do que o devido.

Ao tratarem especificamente do mérito, reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e frisam que o defendente se restringe a alegar a inaplicabilidade do precedente o STJ; a violação ao princípio da não-cumulatividade; contesta a Instrução Normativa 52/2013 e o conceito para a expressão valor correspondente à entrada mais recente”, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (*tributos recuperáveis*).

Dizem que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS. Afirmam que se deve colher 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.

Citam ensinamentos de Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado, Aliomar Baleeiro, e Sacha Calmon Navarro Coelho. Também mencionam o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e indicam como fundamento para a lavratura deste Auto de 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, por ser mais benéfico para o contribuinte. Informam que excluíram apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos acostados aos autos.

Afirmam que é legítima a cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando creditamento a mais nos livros de entrada e de apuração do ICMS, implicando

subseqüente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

No tocante à alegação do impugnante da não aplicabilidade da decisão do STJ ao caso concreto e contesta, por sua vez, a INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 e o conceito para a expressão “valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente”, subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (tributos recuperáveis), explicam que Decisão do STJ separa claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4, do art. 13 da LC 87/96 e que, para este processo, aplica-se o inciso I deste dispositivo. Prosseguem assinalando que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Observam que, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, inciso I. Registram que o art. 56, inciso V, alínea “a”, do RICMS-BA/97, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, §7º, inciso I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de Entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, como dito acima, creditamento a mais nos livros de Registros de Entradas e de Apuração do ICMS, implicando subseqüente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Revelam que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.” Asseveram ser exatamente isto que defendem, pois, como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da Transferência Interestadual, pois o inciso I do §4, do art. 13 da LC 87/96, refere-se a mesmos titulares, opera-se a citada equivalência. Mencionam que, se ocorre uma equivalência “a 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. Reafirmam que o valor da mercadoria é registrado no Estoque da Empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). Lembram que assim também está consignado na doutrina Contábil, que é a mais adequada para definir esse ponto específico. Arrematam sustentando que o Valor Correspondente à Entrada mais Recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subseqüente será uma mera transferência ou movimentação desse Estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Ao tratar do Custo de Aquisição, relatam que é composto pelo preço - tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. Pontuam que o preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. Explicam que no caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificados até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.

Esclarecem que Mercadorias são artigos adquiridos pelo comércio para revenda em seus estabelecimentos, seja a varejo, seja em atacado. Observam que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias. Explicam que o ICMS

destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Asseveram que esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal. Mencionam que o mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e lembram ainda que se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias.

Rematam declarando que na 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. Sustentam que, definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Nas considerações finais, dizem que a questão a ser debatida neste PAF consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária, exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos e imposto (ICMS) em detrimento das demais unidades da Federação.

Lembram 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.

Observam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem e, Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram 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.

Para corroborar esse seu entendimento, citam trecho de lições da lavra de Aliomar Baleeiro e do Ministro do STF, Gilmar Mendes.

Dizem ser exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização.

Dizem que é vedado às legislações ordinárias dos Estados via Decisão Normativa e Decreto ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, porque estarão violando o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, alínea "i", bem como o art. 146, inciso III, "a" ambos da Constituição Federal, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Frisam 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, é natural e evidente que: a) - 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 e b) - o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Asseveram que, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as já mencionadas normas contábeis alhures.

Afirmam ficar patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Revelam que os contribuintes ou as empresas, ao não se enquadrarem nesse instrumento normativo, poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Destacam que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96 conduz, inequivocamente, à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, ora tratadas. Arrematam explicando que o Estado da Bahia apenas editou a IN nº 52/2013 para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

Concluem afirmando que resta demonstrado ao longo da informação fiscal o acerto da autuação e pedem a procedência do presente Auto de Infração.

VOTO

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

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

Cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre, conforme estatuído no art. 155, §2º, inciso XII, alínea "i" da CF/88. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, §4º, inciso 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 supra aludido dispositivo legal. 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.

Ressalto 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. 06 a 23. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filiais localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Considerou 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.

Em sede de defesa, o sujeito passivo concentrou seus argumentos na interpretação do Resp nº 1.109.298/RS, do STJ, indicado com precedente pela fiscalização, na tentativa de aduzir a sua inaplicação ao presente caso, pelo fato de que a decisão referida trata de transferências de mercadorias produzidas pelo estabelecimento remetente, ao contrário das operações, ora em lide, que são transferências de mercadorias adquiridas de terceiros.

Sustentou também o impugnante em suas razões de defesa que a CF/88 estabelece que o crédito de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do inciso I, do §4º, da LC Nº 87/96.

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

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

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

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

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito deste CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale ressaltar, que foi editada, a Instrução Normativa nº 52/2013, disciplinando a metodologia de apuração da 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.

O autuado apresentou o entendimento de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode se basear na Lei para excluir os tributos mencionados do cômputo da base de cálculo do crédito do ICMS e, ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária quando interpretativa possa retroagir, por não ser este o caso da Instrução Normativa nº 52/2013 que é nula de pleno direito, sendo ato do Poder Executivo local, em manifesto confronto com a legislação federal nos termos do art. 146 da CF/68.

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 nulidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, nos termos do art. 167, inciso III, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.269/99.

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, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido na LC 87/96 e Lei 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais já explicitados, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em suma, apesar dos valorosos argumentos sustentados pela defesa, concluo que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência, relativo a aquisições feitas em outros estados da Federação, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária - art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96 e, conseqüentemente, utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Ademais este tem sido o posicionamento reiterado da Segunda Instância deste CONSEF, nas decisões sobre esta matéria, a exemplo dos Acórdãos: CJF Nº 231-12/15, CJF Nº 226-12/15 e CJF Nº 224-12/15.

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 se constitui em creditamento fiscal indevido.

Em relação à multa sugerida no Auto de Infração, verifico que a penalidade aplicada é a legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, portanto, por se configurar devidamente tipificada deve ser mantida.

Face ao exposto, 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 206891.0034/15-0, lavrado contra **LOJAS**

RENNER S.A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$115.599,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA