

A. I. Nº - 206891.3003/16-6
AUTUADO - LOJAS INSINUANTE S. A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09.11.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0192-04/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ORIGINÁRIAS DE ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A fiscalização efetuou o cálculo da diferença entre as bases de cálculo cujos valores foram registrados nas notas fiscais de transferências e os equivalentes às entradas mais recentes, nos termos do art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 c/c art. 17, §7º, I da Lei Estadual 7.014/96. Não acolhidas as arguições de nulidade. Incompetência deste órgão julgador administrativo de declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual em vigor. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência foi expedido em 31/05/2016 objetivando reclamar crédito tributário na ordem de R\$3.041.417,57, acrescido de multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 em face da seguinte acusação: *“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.”* Consta, a título de complemento: ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO ART. 13, § 4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. FISCALIZAÇÃO DO EXERCÍCIO DE 2012. VALOR CORRESPONDENTE A 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 TRANSFERÊNCIAS (CDS), COM DESTINO A FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO DO IMPOSTO DEVIDO (MENOR QUE O PREVISTO EM LEI).

Regularmente intimado, o autuado, através de seus patronos, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 30 a 44, apresentando os argumentos a seguir sintetizados.

Inicialmente efetua uma síntese dos fatos onde coloca sua posição de grande empresa varejista e que nas operações de transferências interestaduais recolhe a alíquota interestadual do ICMS, juntamente com o PIS e Cofins oriundos da operação, sendo que, no momento que a mercadoria ingressa no seu estabelecimento localizado em território baiano, imputa em seu sistema (e posteriormente no Sintegra), a entrada em seu estoque da mercadoria e o valor total do produto, sendo que inclui no valor total do produto o ICMS, PIS e Cofins já recolhidos anteriormente, uma vez que tais acréscimos irão formar o preço final do produto ao consumidor.

Diz em seguida que a este procedimento dá-se o nome de “Valor da Entrada mais Recente”, conforme descrito no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, ou seja, nos casos de transferências

interessaduais, a base de cálculo do imposto é exatamente o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria.

Por outro lado, diz que o Fisco discorda da inclusão do ICMS, PIS e Cofins na composição da base de cálculo da mercadoria em território baiano, afirmando que tais tributos, por serem “recuperáveis”, devem ser excluídos da base de cálculo. Com isso, excluindo-se os impostos recuperáveis, a base de cálculo diminui, sendo que, de acordo com o Fisco, se houve recolhimento do imposto a mais na origem, consequentemente tomou mais crédito de ICMS do que teria direito, levando o Fisco a exigir o chamado “estorno de crédito”.

Apresenta, em seguida, um exemplo da forma em que o Fisco determina a base de cálculo que entende correta:

- 1) Exclusão de ICMS (12%), PIS (1,65%) e COFINS (7,6%) do Valor de Entrada Mais Recente atribuído pelo Contribuinte no momento de ingresso da mercadoria no estabelecimento localizado no território baiano;
- 2) Após a exclusão dos “Impostos Recuperáveis”, o Fisco Baiano acrescenta na base de cálculo sem os impostos recuperáveis os 7% da própria transferência interestadual;
- 3) Por fim, glosa a diferença entre a alíquota de 07% sobre o valor da base de cálculo que o contribuinte atribuiu, e a alíquota de 07% sobre a base de cálculo atribuída pelo Fisco.

Nesta linha, apresenta o exemplo do item “REFRIGERADOR ELETROLUX DF50X IX 110V”:

Cálculo Contribuinte			Cálculo Fisco				
Quantidade	BC	Vr. Unitário	ICMS 12%	PIS 1,65%	COFINS 7,6%	BC s/ Impostos	BC c/ ICMS Inter. (7%)
66	107921,88	1.635,18	196,22	26,98	124,27	1.287,70	1.384,63
1635,18 x 7% 114,46			1384,63 x 7% 96,92				
ESTORNO = R\$ 17,54							

Com base neste exemplo, diz que o valor que atribui a mercadoria, fora de R\$1.635,18, refletindo todos os seus custos com a mercadoria até o ingresso da mesma no território baiano, enquanto que o Fisco exclui do valor da mercadoria o ICMS, PIS e COFINS, e depois acrescenta o ICMS Interestadual, para em seguida calcular as diferenças entre os valores unitários das mercadorias.

Assevera que não existe base legal para que o Fisco proceda de tal forma, uma vez que agiu corretamente, seguindo os ditames da LC 87/96, e de acordo com o que consta dos autos o Fisco realizou a autuação com base em 03 (três) pilares, quais sejam:

- 1) Art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, que determina a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- 2) A IN 52/2013 da Sefaz/BA, que determina a retirada do impostos recuperáveis para formação da base de cálculo;
- 3) E, finalmente, o julgamento do Resp 1.109.298-RS pelo Superior Tribunal de Justiça, onde a questão da base de cálculo em transferências é abordada pela Corte Superior.

Nesta linha diz que passará a demonstrar que *o Auto de Infração é absolutamente nulo*, pois nenhum dos pilares invocados pelo Fisco aplica-se ao presente caso, existindo inclusive, decisões favoráveis para contribuintes em caso idêntico.

Adentrando especificamente às Razões de Defesa, transcreve o Art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – que se refere a valor da entrada mais recente, para mencionar que a Lei Kandir determina que a base de cálculo nas transferências interestaduais para estabelecimentos do mesmo titular é, apenas e tão somente, o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria,

diferentemente da interpretação dada pelos autuantes que “*na definição ou composição do VCEMR, retirou-se o ICMS, o PIS e a COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) da operação de contabilização da última ENTRADA das MERCADORIAS NO ESTOQUE (até a data da SAÍDA em transferência interestadual) e, ato contínuo, para formação da BASE DE CÁLCULO (BC) das operações subsequentes de SAÍDAS, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, de acordo com o STF), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de TRANSFERÊNCIAS para a Bahia*”, asseverando que os autuantes conseguiram exprimir do comando positivo extremamente simples, um número de definições sobre a composição da Base de Cálculo que simplesmente não estão expressas no texto legal, vez que “*o inciso I do § 4º do artigo 13 é claro, nítido, transparente, ao afirmar que a Base de Cálculo é o Valor da Entrada Mais Recente da Mercadoria no estoque, e PONTO*”.

A este respeito transcreve trecho de Parecer da lavra do eminente jurista Ives Gandra Martins e volta a se reportar ao exemplo acima especificado em relação ao produto “REFRIGERADOR ELETROLUX DF50X IX 110V”, pontuando que neste caso específico, recolheu aos cofres do Fisco Baiano R\$114,46 (cento e quatorze reais e quarenta e seis centavos) de ICMS por mercadoria enquanto que no entender dos autuantes deveria recolher R\$96,92 (noventa e seis reais e noventa e dois centavos) de ICMS por mercadoria, resultando a diferença de R\$17,54 que, ao entendimento dos mesmos, fora indevidamente creditada.

Após considerações acerca da não cumulatividade do ICMS, passa a arguir a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013 editada pela SEFAZ/BA, a qual transcreveu em parte, onde grifa que a mesma é destinada aos estabelecimentos Industriais, o que não é o seu caso, que é do ramo varejista.

Adiante diz que verificou que a IN 52/2013, ao determinar a retirada do ICMS, PIS e COFINS, comete uma clara inconstitucionalidade, pois não lhe compete estabelecer a base de cálculo do ICMS, havendo inovação ao determinar a retirada do ICMS da operação anterior, PIS e COFINS do valor correspondente a entrada mais recente, modificando assim, a base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, o que não é permitido a uma IN a competência de fixar base de cálculo (Art. 155 da CF/88 e Art. 146 da Lei Complementar).

A seguir adentrou ao julgamento relacionado ao Resp 1.109.298/RS pelo STJ por considerar ser inaplicável para proceder à lavra do presente Auto de Infração pois o “*entendimento do STJ no mencionado leading case não possui nenhuma relação com a matéria discutida na autuação fiscal, tratando-se de mais uma invenção do Fisco*”. Após transcrever sua ementa pontua que a questão tratada no Resp 1.109.298/RS diz respeito a base de cálculo na transferência interestadual da Fábrica (industrial) para filial em outro Estado da Federação, e ainda que, enquanto o referido Recurso Especial

determina que se utilize a base de cálculo prevista no inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/96, enquanto que no Auto de Infração foi aplicado aplicando o inciso I do § 4º, isto porque a Impugnante é varejista.

Passa a se reportar ao posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em relação a IN 52/2013 especialmente no Julgamento do Agravo de Instrumento nº 0004495-87.2014.8.05.0000, da sua proposição, cujo trecho destacou. De igual modo, menciona o Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, perante a 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, cujo trecho também transcreveu.

Conclui pleiteando a Improcedência do Auto de Infração e requer que as intimações referente ao cumprimento de qualquer exigência do presente Auto de Infração sejam encaminhadas para Avenida Brigadeiro Luiz Antônio, nº 388 – 6º andar – Conjunto 63 – Bela Vista – São Paulo – SP – CEP: 01318-000, em nome de João Alécio Pugina Junior, OAB/SP nº 175.844, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestaram a informação fiscal, fls. 103 a 130, onde inicialmente citam três ementas de julgamentos em 2ª e 1ª Instâncias realizados neste Conselho de Fazenda sobre idêntica matéria, envolvendo a própria autuada, Acórdãos nº 0006-13/14, 0138-11/14 e 0268-03/14.

Em seguida passam a se pronunciarem acerca do objetivo desta informação fiscal que é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Nessa linha de raciocínio, destacam que para efeito de uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem 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.

Assim, citam e transcrevem o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88, pontuando que é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Desta maneira, dizem que neste esteio legal e em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96 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, assim entendido o VALOR CORRESPONDENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO da mercadoria a ser incorporada ao ESTOQUE da empresa.

Sustentam a seguir que há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar, e dessa forma atuou o legislador, tendo em vista o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, I):

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;

Pontuam que do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência se encontra nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais, conforme será adiante melhor explicado na Instrução Normativa 52/2013.

Acrescentam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Ou seja, a referida I.N. 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE e não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo.

Após transcreverem o conteúdo do texto constante no corpo do Auto de Infração mencionam 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" e que é exatamente isto que defendem pois o inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96 refere-se a mesmos titulares, opera-se a citada equivalência, voltando a citar outros julgados deste CONSEF a este respeito, ou sejam, Acórdãos nº 0236-11/15 e 0174-11/15.

Menciona que a retroatividade da instrução normativa 52/2013 por ser norma esclarecedora (interpretativa) e também por ser norma procedimental ao instituir novos critérios de apuração, citam o código tributário nacional (CTN) (Artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN), e destacam que a Instrução Normativa sob comento é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento do lançamento realizado.

Quanto a afirmativa do autuado de que "não há previsão na legislação tributária definindo o que seria o "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" e, por outro lado, contesta a aplicação da Instrução Normativa 52/2013 e o conceito empregado para a expressão "valor correspondente à entrada mais recente", subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (tributos recuperáveis), passaram a apresentar o detalhamento que segue.

Mencionam que a Decisão do STJ, citada no corpo do Auto de Infração, separa claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, sendo que, para este processo, aplicou-se o inciso I deste dispositivo.

Destacam 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, sendo isto que será abordado a seguir, objetivando demonstrar o que deve ser feito pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias quando se defrontar com situações dessa natureza, dizendo ainda, que assim agiu o Estado da Bahia ao editar a Instrução Normativa 52/2013, pois esta não fez nenhuma inovação nem alterou o sentido do que está previsto no inciso I, § 4º da LC 87/96.

Neste diapasão, adentram na *"definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias, onde citam doutrina, normas gerais de Direito Tributário, em especial os arts. 109 e 110 do CTN"* com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Concluem esse tópico pontuando que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Após efetuarem uma análise naquilo que dispõe o *Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 110*, naquilo que diz respeito ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, onde cita ensinamentos da lavra de eminentes doutrinadores, pontuam que é natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Com isso, dizem que numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja

vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Para tanto, asseveram, que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Em seguida passam a abordar Normas da Ciência Contábil (Contabilidade de Custos) ou de outros institutos de Direito Privado, destacando que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I), destacando, que é de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente, explicando que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques, disponível em http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf, e com a doutrina predominante, transcrevendo-as.

Após considerações a respeito desta questão, concluem que se ocorre uma equivalência “à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa”, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa, pontuando que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina contábil, que é a mais adequada para definir esse ponto específico. Portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Em seguida passam a efetuar uma análise pormenorizada sobre o que quer dizer valor correspondente à entrada mais recente; sobre a composição de custo de aquisição, onde expõem que este é constituído pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. 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. 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.

Passam a discorrer acerca de registros contábeis nas operações de compra de mercadorias, tributos recuperáveis, frete, empresa que não mantém controle de estoques, IPI não recuperável.

Adentram ao tópico relacionado ao registros contábeis, citam exemplos, para concluir que para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando qual

a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

A este respeito citam o posicionamento que vem sendo acolhido por este CONSEF e a questão da interpretação do disposto na LC 87/96, via IN 52/13, dizendo que esta questão está muito bem abordada no próprio texto do Auto de Infração e, sobre esta matéria, voltam a transcrever ementas de julgados deste CONSEF:

A. I. Nº - 206891.0037/15-9

ACÓRDÃO JJF Nº 0098-01/16

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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos apurados de forma não cumulativa sobre vendas (tributos recuperáveis), entre eles as contribuições federais do PIS e da COFINS, não compõem o custo da mercadoria a ser revendida. Rejeitado o pedido de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência para a revisão dos cálculos. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

A. I. Nº - 206891.0038/15-5

ACÓRDÃO JJF Nº 0083-04/16

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, 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 incluídos na base de cálculo das transferências. Não acatada a preliminar de nulidade. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

Ingressam nas considerações finais, pontuando que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação, destacando ainda que 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.

Neste sentido citam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Acrescentam que, neste esteio legal, 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:

(1) 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 consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito;

(2) 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.

Nesta esteira, sustentam que em face do expandido, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 nos 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 tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Nesse diapasão, acrescentam, o Estado da BAHIA apenas editou uma Instrução Normativa (I.N. 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, destacando ao final que “de acordo com o CTN, a penalidade pela infração cometida deve ser eliminada, S.M.J.”

Pugnam, ao final, pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

VOTO

O autuado, preliminarmente suscita a nulidade absoluta do Auto de Infração, ao argumento de que os autuantes efetuaram o lançamento excluindo do valor da mercadoria o ICMS, PIS e a COFINS e, em seguida acrescentaram o ICMS interestadual, inexistindo, ao seu entender, base legal para tal procedimento. Destacou, ainda, que a autuação foi realizada com base em três pilares:

- 1) Art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, que determina a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- 2) A IN 52/2013 da Sefaz/BA, que determina a retirada do impostos recuperáveis para formação da base de cálculo;
- 3) E, finalmente, o julgamento do Resp 1.109.298-RS pelo Superior Tribunal de Justiça, onde a questão da base de cálculo em transferências é abordada pela Corte Superior.

Não vejo nos argumentos acima elementos que possam conduzir à nulidade do lançamento, posto que, tais argumentos, ao meu entender, se relacionam a questões de mérito, os quais serão analisados adiante.

Considerando que foram atendidas pelos autuantes todas as normas previstas pelo Art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, ultrapasso o argumento de nulidade e passo ao exame do mérito.

Quanto aos questionamentos de mérito trazidos pelo autuado, apesar de louvar e respeitar a tese defensiva, de início pontuo que não os acolho, na medida em que está em dissonância com a jurisprudência predominante neste Conselho de Fazenda, a exemplo dos autos de infração julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0247-12/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16.

De acordo com o que já consta dos autos, esta é uma situação recorrente no âmbito deste Conselho de Fazenda, razão pela qual, valho-me de decisões já proferidas por este órgão julgador, sobre este mesmo assunto, para fundamentar o presente voto.

Assim, com a devida vênia, transcrevo a seguir o voto proferido pelo i.relator José Franklin Fontes Reis, proferido através do Acórdão nº 0092-03/16, que retrata as mesmas questões ora enfrentadas, cujos fundamentos ali inseridos passam a integrar o presente 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 filias 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 cálculo 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”.

O entendimento esposado através do voto acima transcrito reflete, como já dito, a jurisprudência que predomina neste órgão julgador, razão pela qual, transcrevo votos proferidos em outros julgados, no bojo dos quais são enfrentados todos os argumentos jurídicos suscitados pela defesa do presente Auto de Infração, aos quais me associo e passam também a integrar o presente voto:

Acórdão 0139-01/16 – 1ª Junta de Julgamento Fiscal:

(...)

Cabe observar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF), conforme diversos Autos de Infração lavrados contra vários contribuintes, inclusive contra o próprio autuado que figurou no polo passivo nos Autos de Infração nº 206891.0019/14-2, 206891.0018/14-6, 206891.0017/15, 206891.0019/15-0 e 206891.0021/15-5, todos julgados procedentes pela Segunda Instância (Câmaras de Julgamento Fiscal) deste CONSEF, conforme os Acórdãos CJF Nº 0247-12/15, 0174 -/15, 0056-11/16, 0045-11/16 e 0052-11/16, respectivamente.

Em face disso, considero relevante reproduzir excertos do Voto proferido pelo ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão CJF Nº 0052-11/16, dada a similitude com a matéria de que cuida o Auto de Infração em questão e por se tratar de recente decisão, cujos fundamentos acolho para fazer parte integrante do meu voto.

[...]

O Auto de Infração acusa apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária, relativo a operações de transferências interestaduais de mercadorias.

De um modo geral, observo que foi fundamentado que o lançamento fiscal não encontra amparo quanto ao disposto no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, bem com nas disposições da IN 52/2013, na medida que a base de cálculo apurada nas operações de transferência de mercadorias, deve incluir os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, o que foi acolhido na Decisão ora recorrida.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações relativas à “saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

[...]

Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4º, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazer transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4º, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o Estado que produz a mercadoria e o Estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, serve de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (iii) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJP 0181-11/14, CJP 0092-11/14, e CJP 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJP 0174-11/15 e CJP 0236-11/15.

[...]

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

Consoante os termos do voto acima reproduzido, o entendimento prevalecente no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, § 4º, I, 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.

Diante disso, considero subsistente a infração, haja vista que restou 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.

No que tange ao pedido do impugnante de dispensa da multa, por certo que se tratando de multa por descumprimento de obrigação principal falece competência a esta Junta de Julgamento Fiscal para apreciar o pedido, haja vista que, nos termos do art. 158 do RPAF/99, a apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa se restringe a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, cumpre observar que a Segunda Instância (Câmara de Julgamento Fiscal) deste CONSEF tem dispensado a multa em casos semelhantes, aliás, conforme registrado pelo próprio impugnante. Desse modo, cabe ao autuado, querendo, formular o pedido de dispensa da multa para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Por derradeiro, no respeitante ao pedido para que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome de Francisco Nogueira de Lima Neto, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, consigno que tal providência pode ser

tomada pelo setor competente deste CONSEF, entretanto, saliento, que o não atendimento não resulta em nulidade, haja vista que a forma de intimação do contribuinte tem previsão no artigo 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Vale ressaltar, 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 demonstrativo às fls. 07 a 22 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Isto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Acórdão 0091-04/16 – 4ª Junta de Julgamento Fiscal

(...)

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com o detalhamento feito no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, os auditores fiscais, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, bem como na Instrução Normativa nº 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram para a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais na apuração do valor da entrada mais recente.

A argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”, a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN) e, segundo eles, o valor deve ser equivalente à mercadoria que consta da nota fiscal de entrada, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis, além da inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado manifestou seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexistente diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para “valor da entrada mais recente” é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período objeto da autuação alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

É certo que a CF/88 reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, em seu artigo 13, § 4º, inciso I, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF e o entendimento prevalente nas Câmaras de Julgamento Fiscal, embora não unânime, é o de que:

- 1. está correto o procedimento adotado pela fiscalização, de apurar o valor correspondente à entrada mais recente desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, com supedâneo no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC nº. 87/96 c/c o artigo 17, § 7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013;*
- 2. a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e, sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos.*

Portanto, acato o posicionamento já assentado na jurisprudência administrativa até que venha eventualmente a sofrer alteração, consoante o que consta nos Acórdãos CJF nºs 0334-11/15, 0236-11/15, 0224-12/15, 0243-12/15, 0247-12/15, 0275-12/15, 0231-12/15, 0228-12/15, 0174-11/15, 0114-11/15, 0012-11/15, 0027-11/14, 0044-11/15, 0092-11/14 e 0138-11/14.

Transcrevo, a seguir, trechos dos votos exarados pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana nos Acórdãos CJF nº 0092-11/14 e 0138-11/14 que ilustram o entendimento:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido 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.

(...)

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a 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 quanto a 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 localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 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.

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS lançado no 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 ao 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) 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%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, 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 pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) 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 localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em débito de R\$12,00, valor que foi creditado na filial deste Estado 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 aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- b) 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 ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

ACÓRDÃO C/JF Nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da

mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)

Vale destacar que, no presente caso, não houve encerramento da fase de tributação pelo ICMS, não havendo como se aplicar o instituto da substituição tributária, e além disso, os autuantes informaram que, após intimado, o contribuinte afirmou que “não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011”.

Relativamente à decisão judicial exarada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, observo que ainda se encontra pendente de recurso.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, observo que ela se encontra prevista no artigo 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Saliento, ainda, que não compete a este órgão administrativo de primeiro grau a exclusão de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Por outro lado observo que o argumento de inaplicabilidade da IN 52/2013 por se tratar de norma destinada ao setor industrial, não pode ser acolhido, visto que o seu item 2 trata exatamente de transferências destinadas à estabelecimentos comerciais, conforme pode ser visualizado abaixo:

(...)

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento,

decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

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

(...)

Observo, ainda, em relação a referida Instrução Normativa, que nela consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (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. A este respeito cabe registrar que em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da multi-citada 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.

No tocante a citação do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em relação a processos que envolvem questão da mesma natureza da que ora se enfrenta, vejo que se tratam de decisões de natureza singular, cabíveis de recurso, e ainda não transitadas em julgado, portanto, com todo o respeito, não posso considerá-las como paradigmas para o presente julgamento.

Por fim, no tocante a reinvidicação dos patronos no sentido de que as futuras publicações sejam encaminhadas para o endereço que menciona ao final da sua peça defensiva, pontuo que nada impede o seu atendimento, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito do autuado, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em conclusão, voto pela Procedência do presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068913003/16-6** lavrado contra **LOJAS INSINUANTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.041.417,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, em 19 de outubro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR