

A. I. N° - 206891.0020/16-7
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA S. BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO -INTERNET – 16/12/2016

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0245-03/16

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

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/05/2016, refere-se à exigência de R\$224.847,48 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 2012. Infração 01.02.23.

Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

O autuado, por meio de advogado legalmente habilitado, apresenta impugnação às fls. 58 a 93 do PAF. Inicialmente, comenta sobre a tempestividade da impugnação, faz uma síntese da autuação, e fala sobre a necessidade de revisão da autuação fiscal, afirmando que, tanto a Fiscalização quanto o impugnante concordam que, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado da Federação, a base de cálculo do ICMS equivale ao “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Aduz que a questão jurídica em debate refere-se à definição do alcance jurídico da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. O entendimento da Fiscalização é que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” corresponde ao custo de aquisição da mercadoria para incorporação ao estoque da empresa. Para a formação da base de cálculo nessas operações, a Fiscalização entende que devem ser excluídos os tributos recuperáveis (PIS e COFINS), fundamentado em normas infralegais.

O defendente informa que não exclui os valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento. Diz que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base no qual se credita. Esse entendimento está baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Alega que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, conforme se verifica do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88. Diz que a Lei Complementar nº 87/96 veio dispor sobre o ICMS, tratando, dentre outras situações, da definição da base de cálculo do imposto em diversas situações, inclusive nas operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme se verifica no seu artigo 13, §4º, que transcreveu.

Externa o entendimento de que o legislador estabeleceu bases de cálculo diferentes e específicas para as operações interestaduais de transferência diretamente vinculadas às atividades dos estabelecimentos remetentes das mercadorias transferidas.

Reafirma que há divergência no que se refere à interpretação do termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Diz que o comando previsto na norma LC 87/96 transmite, com clareza solar, que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal. Esta norma não fala em custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores.

Entende o impugnante que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Diz que a interpretação da Fiscalização, conforme se depreende da fundamentação por ela utilizada no Auto de Infração lavrado contra o impugnante, estaria supostamente baseada na definição de custo de aquisição, conforme regra da Ciência Contábil, prevista no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Afirma que nos termos do item 11, do Pronunciamento Técnico CPC: “O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Por outro lado, o impugnante considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS). Diz que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, e não parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96).

Ressalta que o referido dispositivo legal (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96) estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria.

Afirma ser cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos

recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos.

Diz que esse entendimento tem como base a inteligência dos artigos 109 e 110 do CTN, cujo teor transcreve, e que o posicionamento adotado pela Fiscalização acarreta grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, entende ser correto o entendimento de que a mesma não pode ser modificada por uma Instrução Normativa ou um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade. Prevalecendo o entendimento da Fiscalização, a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapolará a sua função e passará a ter *status* de Lei Complementar.

Salienta que de acordo com o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e da sua correspondente base de cálculo. Assim, não pode a Fiscalização, a seu próprio critério, ampliar ou reduzir a extensão da base de cálculo do tributo prevista expressamente na legislação. Deve o intérprete da norma se ater à abrangência e limites estabelecidos pelo legislador, sob pena de onerar ou desonerar equivocadamente a operação.

Nesse contexto, afirma que a LC nº 87/96 é clara ao estabelecer que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem qualquer menção de que deveria ser considerado o seu custo de aquisição, ao invés do valor da última entrada na sua integralidade.

Ressalta, ainda, que uma eventual modificação do procedimento de apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência impactaria não só no montante dos créditos aproveitados pelo estabelecimento destinatário, mas também no valor do ICMS incidente no Estado do estabelecimento remetente das mercadorias, no caso o Estado de Sergipe. Caso o impugnante passe a excluir da base de cálculo do ICMS incidente nas suas transferências interestaduais os valores do PIS e da COFINS relativos à operação anterior, o imposto devido no Estado de origem resultaria em valor inferior ao que vem sendo calculado atualmente (sem a exclusão de tais tributos). Consequentemente, ficaria o impugnante exposto a questionamento por parte das autoridades fazendárias do Estado de origem quanto ao valor do imposto recolhido.

Assegura que a jurisprudência tem considerado que, por “valor da entrada mais recente” há de se entender que se trata do valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência - que no caso da autuação, decorreu de uma operação mercantil.

Repete que não há previsão legal determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devem ser expurgados os valores do PIS e da COFINS. Quer dizer, nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Afirma que o entendimento da Fiscalização não consta, nem expressa, nem implicitamente na Lei Complementar 87/96. A Fiscalização adotou procedimento que não encontra guarida quer na Lei Complementar 87/96, quer na legislação ordinária baiana. Tanto é assim, que a Fiscalização não indica a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por ela adotada. A metodologia adotada pela Fiscalização, na lavratura do presente Auto de Infração não encontra respaldo nem na lei, mas apenas em norma infralegal, sem forças para definir a base de cálculo da obrigação tributária, matéria reservada à lei em sentido formal e material.

Em se tratando de estabelecimento comercial – como é o Centro de Distribuição da ora impugnante situado no Estado de Sergipe – a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente” (inciso I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da ora Impugnante comprou, em época mais

recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas às suas filiais da Bahia, também de sua titularidade.

Informa que o crédito lançado em sua filial da Bahia corresponde rigorosamente ao ICMS incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155, §2º, I da CF e art. 19 da LC 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto. Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, afirma que a autuação é nula, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos arts. 150, I e 37 da CF.

Afirma que conforme art. 97 do CTN, a base de cálculo deve estar prevista em lei, e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa, a pretexto de padronizar procedimentos de auditorias. A ilegalidade da base de cálculo atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, inválido.

Entende que no caso em exame, o lançamento nasceu eivado de vícios insanáveis, por ter tomado como base de cálculo critério não previsto em lei, daí defluindo a imprestabilidade do lançamento, sendo indevidos o tributo e multa por ele exigidos. A operação de compra da mercadoria tem o seu ICMS calculado sobre o seu preço total de aquisição.

A exigência na forma como tem sido feita pelo Estado de destino das mercadorias não subsiste, pois tal ente da federação, ao pretender estabelecer a forma de cálculo do ICMS no Estado de origem das mercadorias extrapola sua competência. O Estado de destino não pode pretender alterar unilateralmente a sistemática de cálculo do ICMS adotada em todo o âmbito nacional, nem mesmo tentar impor seu posicionamento ao Estado de origem das mercadorias, pois ao assim proceder viola frontalmente o princípio federativo, previsto no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal. Diante do recolhimento a menos do ICMS, conforme pretende o Estado de destino das mercadorias (Estado da Bahia), a posição dos Estados de origem tem sido a de lançar a diferença recolhida a menos, conforme se observa dos julgados que indicou nas razões de defesa.

O defendente coloca em relevo decisão do CONSEF/BA que analisou a questão da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias. Trata-se do Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, envolvendo empresa de comércio varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), que exerce a mesma atividade de comércio da ora Impugnante.

Diante dos fatos envolvidos neste processo, vê-se claramente que a Fiscalização está se valendo de dois pesos e duas medidas no que diz respeito à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência. Quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como destinatário das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que o PIS e a COFINS relativos à operação de entrada devem ser excluídos da base de cálculo, reduzindo o montante do imposto a ser pago e, consequentemente, os créditos do imposto a serem aproveitados pelo estabelecimento destinatário baiano. Por outro lado, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como remetente das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que as contribuições em comento devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia.

Diz que esse procedimento denota a fragilidade da interpretação da legislação por parte da Fiscalização. Não pode a Fiscalização apresentar diferentes interpretações para um mesmo dispositivo legal, aplicando, a seu critério, a que mais lhe favorece, dependendo do caso. A decisão foi no sentido de que o PIS e a COFINS não têm incidência direta na composição do preço dos produtos. Portanto, de acordo com o acórdão, não existe nenhuma previsão legal que ampare a tese de que as contribuições deveriam ser excluídas da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências interestaduais.

Cita outras decisões sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais e o precedente do CONSEF/BA, e que também foram identificadas decisões proferidas em outros Estados, que têm significativa relevância para a análise do caso em tela.

Comenta sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal e afirma que nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal e do artigo 20, § 1º, da LC nº 87/96 o direito ao crédito somente pode ser restringido nos casos de isenção ou não incidência na entrada ou na saída da mercadoria. Assim, se não verificada nenhuma das duas hipóteses, deve ser admitido o creditamento do ICMS.

Diz que as normas infraconstitucionais, sejam elas Convênios, Leis Ordinárias ou Decretos, ainda que restrinjam a utilização dos créditos apenas sobre o valor do custo de aquisição das mercadorias (excluindo os valores do ICMS, do PIS e da COFINS), não se confundem com isenção ou não-incidência, sendo, portanto, inconstitucionais e ilegais.

Afirma que, se admitida a glosa unilateral de créditos de ICMS, o Estado de destino estará fechando suas fronteiras aos produtos que tenham como origem os demais Estados do País, visto que haverá um constrangimento dos contribuintes a não requisitarem mercadorias localizadas em Estados que determinem a inclusão do valor do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, ferindo os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, previstos nos artigos 150, inciso V e 170, *caput* e inciso IV da Constituição Federal, ao limitar o livre tráfego de bens pelo País.

Considera que o correto seria realizar o cálculo do ICMS devido sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o custo de aquisição das mercadorias com a adição dos valores devidos a título de PIS e COFINS e do próprio ICMS. Adotar posicionamento diverso, além de ser contrário aos princípios constitucionais da não-cumulatividade, da federação, da livre iniciativa e da livre concorrência – ainda que esse seja o entendimento do Estado de destino das mercadorias – representa sério risco a essa sociedade de vir a sofrer autuações.

Reafirma que contesta os valores apurados como devidos pela Fiscalização, considerando que os valores apurados como devidos resultaram de uma interpretação da Fiscalização em relação ao contido na LC 87/96. Entende ser necessário um levantamento fiscal em que se faça a apuração individualizada das operações que correspondem às entradas mais recentes, bem como os valores efetivos dessas operações.

Nesta linha de entendimento, para colaborar com a busca da verdade material, o impugnante informa que refez o cálculo da transferência das mercadorias utilizando as mesmas notas fiscais da Fiscalização, incluindo o PIS e a COFINS, resultando em saldo devedor a pagar muito inferior ao valor autuado, conforme CD anexado à impugnação (DOC. 03).

Pelas razões expostas, requer a realização de diligência fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com o exame da planilha anexada à defesa bem como os documentos que serão disponibilizados na fase da diligência, para que seja determinada a elaboração de novo demonstrativo do débito, conforme previsão legal do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA (art. 145 e 150, inciso I do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999).

Por fim, conclui que a autuação é improcedente por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN. Requer seja dado integral provimento à impugnação Administrativa, a fim de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Os autuantes prestam informação fiscal às fls. 111 a 144 dos autos. Nas considerações iniciais esclarecem que o autuado fez todos os pagamentos atinentes às autuações feitas para os exercícios de 2008, 2009 e 2010, sobre a mesma matéria. Também destacam julgamento recente do CONSEF sobre idêntica matéria envolvendo o próprio autuado.

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. 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.

Transcrevem o art. 155, § 2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a” da Constituição Federal, além do art. 13, § 4º, 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. Que se pode 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 nós encontraremos 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.

Afirmam que a Instrução Normativa 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido o valor correspondente à entrada mais recente e não trouxe qualquer inovação ou ampliação da base de cálculo.

Registraram 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. Salientam que o fato de o autuado incorrer em erro, pagando imposto a menos para qualquer entre tributante é passível de implicações financeiras, considerando que o Fisco tenderá a utilizar meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Ao tratar da autuação, afirmam que o autuado, em nenhum momento contestou os cálculos e os valores constantes nos demonstrativos anexos ao presente PAF. Repetem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e 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, por não contar esse conceito na Lei Complementar que tem competência para 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 da doutrina e mencionam o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis o entendimento sobre o critério adotado do que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente. Informam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a intelecção 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. Confirmam que excluíram apenas PIS e COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos acostados aos autos.

Analisam o que quer dizer “valor correspondente à entrada mais recente”, concluindo que não resta dúvida de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que seria o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria no estoque da empresa, não importando qual o

estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual produto da mesma espécie e qualidade daquela que será transferida.

Comentam sobre os registros contábeis nas operações de compra de mercadorias, tributos recuperáveis, frete e IPI não recuperável, afirmando que a empresa comercial quando adquire mercadoria de indústria deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto. Citam exemplos e concluem que nas situações em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo, nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado e não importando qual a filial que venha receber a mercadoria.

Nas considerações finais, os autuantes afirmam 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. 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, XII, “i”, bem como o art. 146, III, “a” ambos da Constituição Federal, combinado com o art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96.

Dizem que em face do expedito, 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.

Ressaltam que 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. Entendem que está demonstrado ao longo da informação fiscal o acerto da autuação. Pedem a procedência total do presente Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante este fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No mérito, observo que o presente Auto de Infração diz respeito à 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.

De acordo com os documentos que compõem o Auto de Infração observo que a fiscalização utilizou as orientações contidas no item II da Instrução Normativa nº 52/13, que assim estabelece:

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.

Assim, para fins da determinação da base de cálculo das operações de transferências efetuou o expurgo dos valores correspondentes ao ICMS e às contribuições sociais do PIS e da COFINS.

A controvérsia restringe-se à metodologia a ser utilizada para mensuração dos estornos de créditos fiscais de ICMS decorrentes das mencionadas operações interestaduais, uma vez que no entender do autuado os valores objeto do lançamento foram apurados com utilização de critérios não autorizados em Lei.

Sustenta que, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido aquele referente ao valor do documento fiscal efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, devendo estar incluso os tributos recuperáveis, PIS e COFINS. Diz que esse entendimento está baseado na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Apesar da boa fundamentação trazida pelo defendente, este Conselho de Fazenda tem se manifestado reiteradamente, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, que, nos termos da Lei Complementar 87/96, a formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, e aqui transcrevo voto vencedor exarado pelo Senhor Conselheiro da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, deste Conselho, Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão nº 0052-11/16, que se enquadra perfeitamente a situação em tela:

“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, CONFINS) 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.”

Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

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 206891.0020/16-7 lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$224.847,48, 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, 29 de novembro de 2016

ARIVALDO DO SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOSE FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR