

A. I. Nº - 206891.3006/16-8
AUTUADO - MAGAZINE LUIZA S/A
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 08.08.2017

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0110-01/17

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas por Centro de Distribuição com destino à filial localizada neste estado, a base de cálculo corresponde ao valor da entrada mais recente de mercadorias adquiridas de terceiros. Infração subsistente. Indeferido o pedido de perícia. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$270.475,36, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração a legislação do ICMS imputada ao autuado: 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 protocolos. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013. Consta no campo "Descrição dos Fatos" do Auto de Infração: "INFRAÇÃO - FISCALIZAÇÃO DOS EXERCÍCIOS DE 2012 e 2013 - 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 OU ATACADISTAS (CDs), COM DESTINO À 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). A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve 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 DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO (junto a terceiros) DAS MERCADORIAS PARA INCORPORAÇÃO AO ESTOQUE DA EMPRESA, JÁ QUE ESSA TRANSFERÊNCIA SE EQUIVALE À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA. Como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os TRIBUTOS devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido.

Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no ESTOQUE da empresa. Isto posto, o resultado desta Auditoria Fiscal-contábil implicou a presente autuação que foi baseada nos arquivos eletrônicos (SPED; EFD etc.) entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte (fls. indicadas no índice).

Assim sendo, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA (VCEMR), QUE É O EQUIVALENTE AO VALOR DA ÚLTIMA MERCADORIA QUE DEU ENTRADA NO ESTOQUE DA EMPRESA EM DATA IGUAL OU ANTERIOR À DATA DA SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para este Estado, referentes aos CFOPs de aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular. Para tanto, 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 a 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 Bahia.

Neste sentido, reitere-se que o "VCEMR" CORRESPONDE AO VALOR DO ÚLTIMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA CONTABILIZADO NO ESTOQUE DA EMPRESA e isto apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a BAHIA. Por outro lado, também cabe registrar que na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro Estado e na mesma data, foi apurado o MAIOR valor dessas operações (pois mais benéfico para o Contribuinte), referentes às aquisições com os CFOPs de operações originadas de estabelecimentos industriais ou comerciais de outros titulares, caracterizando compras feitas junto a terceiros.

Para a correção dessa situação, portanto, foram elaborados os demonstrativos anexos, tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde "ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a BAHIA".

Ressalte-se que foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Por fim, para validação do referido procedimento, importante trazer à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) - Estoques.

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação. Verificar: ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. - 6. reimpr. - São Paulo : Atlas, 2006, p. 126); LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. - São Paulo : Atlas, 2007, p. 69.

Como visto, por força de mandamento constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, "a", do RICMS/BA, tido como infringido, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que por sua vez está amparada na Lei Complementar acima indicada.

Por fim, 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. "

É exatamente isto que defendemos. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência.

DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DA BAHIA - CONSEF - AUTOS IDÊNTICOS AO ORA CONSTITUÍDO: A.I. 2068910026130 pago pela Empresa; A. I. Nº 206891.0015/12-0; A. I. Nº - 2068910016/15-1.

I - POSICIONAMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ -Vide RECURSO ESPECIAL Nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9) - REL. MINISTRO CASTRO MEIRA.

III - SOBRE A RETROATIVIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 por ser norma ESCLARECEDORA (INTERPRETATIVA) e também por ser norma PROCEDIMENTAL AO INSTITUIR NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, segundo o CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN) Vide ArtÍglos 100, 106, inciso I e 96 do CTN.

Isto posto, a INSTRUÇÃO NORMATIVA sob comento é uma NORMA COMPLEMENTAR que oferece o amparo para a efetivação do PROCEDIMENTO de lançamento realizado pelos Autuantes.

Nesse sentido:EDcl no REsp 1009109/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 5/6/2008, DJe 16/6/2008.

O autuado apresentou defesa (fls. 47 a 72). Inicialmente, requer que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam encaminhadas à Dra. Renata A. Cavalcante, OAB/BA N. 17.110, no endereço: Rua Alfredo Guimarães, n. 05, Amaralina, Salvador/BA, CEP: 41.900-426, sob pena de nulidade. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Assevera que cumpriu o disposto no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 e utilizou como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, correspondente àquele declarado no respectivo documento fiscal. Cita o inciso I do § 7º do art. 17 da

Lei nº 7.014/96 que confirma que a base de cálculo nas transferências é o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Salienta que as decisões do Superior Tribunal de Justiça não compõem o rol taxativo das normas legais que integram a legislação tributária. Acrescenta que, além disso, o Acórdão do STJ referido pelos autuantes trata apenas de casos previstos no inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que trata das operações com mercadorias produzidas pelo remetente.

Manifesta o seu inconformismo quanto à utilização da Instrução Normativa nº 52/13 como embasamento jurídico do lançamento, sustentando que não cabe a referida Instrução Normativa alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva, o alcance jurídico da expressão contida na lei complementar, conforme disposto nos artigos 109 e 110 do CTN.

Ressalta que algumas mercadorias objeto da autuação estão sujeitas à tributação monofásica do PIS e do COFINS e não devem ser excluídas da base de cálculo do ICMS. Requer perícia para verificação das mercadorias que possuem tributação monofásica do PIS e COFINS e para análise dos documentos acostados aos autos que comprovam que o valor das saídas em transferências interestaduais foi o mesmo valor da entrada mais recente com as mesmas mercadorias.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- seja determinada a realização de perícia por Auditor Fiscal estranho ao feito, a fim de que seja verificada a veracidade dos argumentos trazidos aos autos, bem como para que seja verificada toda a documentação fiscal do contribuinte;
- seja aberto prazo para que apresente outros documentos necessários à realização da perícia, caso sejam solicitados pelo diligenciador;
- seja, ao final, julgado improcedente o Auto de Infração.

Os autuantes prestaram Informação Fiscal (fls. 87 a 121). Contestam as razões defensivas. Afirmam que o art. 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 e a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescrevem 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.

Salientam que a Instrução Normativa nº 52/13 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente.

Invocam o art. 109 do CTN alertando que para os efeitos tributários a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito privado podem sofrer restrições. Mencionam posições de doutrinadores e dizem que o uso de institutos de direito privado de forma restritiva no direito tributário é admissível, mas essas ressalvas precisam estar expressas na legislação.

Ressaltam que como a lei complementar não conceituou o que seria “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, faz-se necessário recorrer às normas da ciência contábil, da contabilidade e de outros institutos de Direito Privado, em observação ao disposto no art. 110 do CTN.

Assinalam que o item 11 do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos contábeis que define que 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. Acrescentam, ainda, que descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Invocam parecer da lavra de Ives Gandra que define transferência como sendo equivalente à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. No estoque da empresa a contabilização se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis.

Quanto às mercadorias com tributação monofásica do PIS e do COFINS, esclarecem que, apesar de devidamente intimado a apresentar planilha contendo relação com código dos produtos com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada, conforme item IV da Intimação de fls. 19 e 35 dos autos, o impugnante não se manifestou sobre essa questão.

Consigam que, apesar disso, com base nos códigos NCMs desses produtos fizeram uma busca/varredura e detectaram a inexistência de mercadorias objeto de transferências com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada.

Ressaltam que, por outro lado, caso existissem mercadorias nessa situação, caberia ao autuado fazer essa demonstração, o que não o fez até o momento da Informação Fiscal.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre a exigência de ICMS em decorrência de cometimento de infração a legislação do ICMS imputada ao autuado, por haver utilizado 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 protocolos.

Inicialmente, cumpre apreciar o pedido de perícia formulado pelo impugnante.

É cediço que o perito se trata de pessoa habilitada cuja participação decorre da insuficiência de conhecimentos específicos sobre determinada matéria que esteja em julgamento. Por certo que, no presente caso, não há qualquer necessidade de participação de perito, haja vista que a matéria em questão é de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal.

Diante disso, com fulcro no art. 147, II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia.

Ademais, mesmo considerando-se o pedido formulado pelo impugnante como de realização de diligência, cabe observar que o impugnante apenas formulou o pedido sem apresentar qualquer elemento que possibilitasse ao órgão julgador identificar a necessidade de diligência.

Vale salientar o registro feito pelos autuantes no sentido de que, quanto às mercadorias com tributação monofásica do PIS e do COFINS, apesar de devidamente intimado a apresentar planilha contendo relação com código dos produtos com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada, conforme item IV da Intimação de fls. 19 e 35 dos autos, o impugnante não se manifestou.

Registraram, ainda, que, apesar disso, com base nos códigos NCMs desses produtos fizeram uma busca/varredura e detectaram a inexistência de mercadorias objeto de transferências com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada. Ressaltaram que, por outro lado, caso existissem mercadorias nessa situação, caberia ao autuado fazer essa demonstração, o que não o fez até o momento da Informação Fiscal.

Correto o pronunciamento dos autuantes. Caberia ao impugnante ter atendido a intimação ou mesmo ter apresentado na peça defensiva elementos que justificassem a realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, o que não fez.

Assim sendo, com fundamento no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, também não acolho o pedido de realização de diligência.

No mérito, vale observar que a Instrução Normativa 52/13 não trouxe interpretação extensiva ao texto da lei complementar. Na realidade, os esclarecimentos nela contidos acerca da forma de composição da base de cálculo dizem respeito à definição da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” dentro da ciência contábil, mais precisamente nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC. Considerando que a contabilização dos estoques de mercadorias da empresa se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis, correto o entendimento de

que o valor correspondente à entrada mais recente equivale ao valor expurgado dos tributos. O acréscimo dos tributos incidentes nas transferências interestaduais subsequentes segue o disposto no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que o ICMS integra a base de cálculo do imposto.

A glosa do crédito fiscal indevidamente utilizado, objeto da autuação, não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Contudo, para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação tributária. A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96.

A glosa da utilização indevida de crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Certamente que não compete ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Entretanto, há que se observar os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar, haja vista que, qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver os créditos fiscais do imposto destacado no documento fiscal.

Vale observar que a presente exigência fiscal por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas sim observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados.

Em verdade, o que se discute é a extrapolação dos limites estabelecidos para a base de cálculo nas operações interestaduais que repercute em extrapolação da carga tributária que deveria ser exigida dos contribuintes. Neste caso, o Estado prejudicado é o do destino das mercadorias caso absorva os créditos fiscais decorrentes da utilização de uma base de cálculo que extrapolou os limites previstos na legislação.

Diante do exposto, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, expurgado os tributos recuperáveis e acrescido dos tributos incidentes na transferência, conforme realizado pela Fiscalização, sendo, desse modo, subsistente a infração.

Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam encaminhadas à Dra. Renata A. Cavalcante, OAB/BA N. 17.110, no endereço: Rua Alfredo Guimarães, n. 05, Amaralina, Salvador/, sob pena de nulidade, saliento que inexistente óbice para atendimento do pleito. Contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de intimação ao contribuinte encontra-se prevista no art. 108 do RPAF/99. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3006/16-8**, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$270.475,36**, acrescido da multa de 60%, prevista na alínea "a" do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais previstos na Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR

