

PROCESSO - A. I. Nº 206891.3003/16-6
RECORRENTE - LOJAS INSINUANTE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0192-04/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0271-12/18

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 nº 87/96 c/c art. 17, §7º, I da Lei Estadual nº 7.014/96. Não acolhidas as arguições de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado 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).

A 4ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide no dia 19/10/2016 (fls. 135 a 151) e decidiu pela Procedência do Auto de infração, por unanimidade. O Acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“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 dos 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 consequente 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, consequentemente, 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 CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 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 inexistia 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.J.F. 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.

(...)

Observe, 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, observe 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.

Inconformada com o julgamento proferido, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 161 a 173, contra a decisão, com fundamento nos Artigos nºs 169, “b” e 171, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF-BA/99), repetindo, na sua totalidade, as alegações descritas na defesa administrativa às fls. 30 a 44, isto é, a Recorrente não acrescenta novas provas ou documentos, reiterando os mesmos argumentos expedidos em sua defesa inicial.

Resumidamente, sem adentrar no contexto de cada alegação, mesmo porque já foi minuciosamente recorrido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, a Recorrente, no seu Recurso Voluntário alega:

I – DOS FATOS

IMPROCEDÊNCIA ABSOLUTA DO AUTO DE INFRAÇÃO

Na peça impugnatória a Recorrente passou a discorrer sobre os fatos que motivaram a exigência fiscal. Em seguida discorreu sobre a improcedência absoluta do auto de infração, informando que os autuantes efetuaram o lançamento excluindo os valores do PIS e da COFINS, inexistindo, ao seu entender, base legal para tal procedimento, destacando ainda, que a autuação foi realizada com base em três pilares:

- a) Art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, que determina a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- b) Instrução Normativa nº 52/13 da SEFAZ/BA, que determina a retirada dos tributos recuperáveis para formação da base de cálculo, e;
- c) Julgamento do Resp nº 1.109.298-RS pelo STJ, onde a questão da base de cálculo em transferências é abordada pela Corte Superior. Afirma que o julgador da 4ª JJJ alicerça a manutenção do lançamento com base nos votos do Egrégio Conselho, sem considerar o posicionamento da Procuradoria Geral do Estado, em virtude de unânimes derrotas no poder judiciário.

II – DO MÉRITO

- a) DO ART. 13, § 4º, INCISO I DA LC 87/96 – VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE.

No mérito sustenta 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.

Novamente, questiona em que lugar está escrito, no dispositivo legal, a obrigação do contribuinte de retirar o ICMS, o PIS e a COFINS do custo da mercadoria para proceder à sua entrada no estoque.

Diz que o Fisco inventa todos os argumentos utilizados para realizar a autuação, sem qualquer base legal que o sustente. Ressalta que, no momento em que ocorre a saída da mercadoria em transferência para o Estado da Bahia, o ICMS, o PIS e a COFINS já foram recolhidos, sendo que a Recorrente deve ainda recolher a diferença de 7% referente a transferência interestadual ao Estado da Bahia.

Enfatiza ainda, que os tributos recolhidos no Estado de Origem não serão “recuperados” no Estado da Bahia, daí então, o óbvio motivo da inclusão destes tributos no custo para transferência.

Cita trecho do parecer específico sobre o assunto de autoria do ilustre Ives Gandra Martins.

“Onde se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o Pis e a Cofins? Em lugar algum!”

Novamente, traz no Recurso Voluntário um exemplo, demonstrando o absurdo que o Fisco quer imputar ao Recorrente, aplicando os procedimentos de exclusão dos tributos não cumulativos.

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 atribuiu à 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 excluiu do valor da mercadoria o ICMS, PIS e COFINS, e depois acrescentou 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.

b) DA IN 52/13 – INAPLICABILIDADE – NORMA DESTINADA AO SETOR INDUSTRIAL.

A Recorrente argumenta que a Instrução Normativa nº 52/13 é destinada aos estabelecimentos industriais, o que não é o caso da Recorrente, que é do ramo Varejista. Vale dizer que os ditames da Instrução Normativa nº 52/13 não se aplicam a Recorrente, pois esta não fabrica nenhum produto e nem trabalha com matéria prima.

Diz ainda que, a Instrução Normativa nº 52/13 ao determinar a retirada do ICMS, PIS e COFINS, comete uma clara inconstitucionalidade, pois não lhe compete estabelecer a base de cálculo do ICMS.

Reafirma dizendo que a Instrução Normativa nº 52/13 inova, e determina 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.

Aduz que a Constituição Federal determina que a base de cálculo do ICMS, e de qualquer outro tributo, deve ser regulamentada e fixada por Lei Complementar, o que imediatamente torna a Instrução Normativa nº 52/13 absolutamente inconstitucional.

c) DO JULGAMENTO DO RESP Nº 1.109.298/RS PELO STJ – INAPLICABILIDADE – DECISÃO DIRECIONADA AO SETOR INDUSTRIAL.

A Recorrente diz que o último pilar utilizado pelo Fisco para proceder a lavratura do Auto de Infração fora o entendimento do STJ; contudo, este entendimento não possui nenhuma relação com a matéria discutida na autuação fiscal, tratando de mais uma invenção do Fisco. Cita a

ementa do Resp nº 1.109.298/RS.

Diz que a questão tratada no respectivo julgamento refere-se à base de cálculo na transferência interestadual da Fábrica (industrial) para filial em outro Estado da federação, e que o Recurso Especial em debate 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, a fiscalização está aplicando o inciso I, do § 4º do artigo 13 da LC 87/96, isto porque a Recorrente é Varejista.

Reafirma que, de outro lado, basta conferir a Ementa transcrita para constatar que o STJ não mandou retirar nenhum tributo da base de cálculo de nenhuma mercadoria, ou seja, o Fisco fez uma grande confusão, não interpretando corretamente o Recurso Especial e ainda utilizou trechos desconexos da Ementa do julgado em seu Auto de Infração.

III – DO POSICIONAMENTO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DA BAHIA

A recorrente diz que, felizmente, o TJBA já vem coibindo os nefastos efeitos da Instrução Normativa nº 52/13, por sua gritante inconstitucionalidade. Passa a se reportar ao posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia em relação à Instrução Normativa nº 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 informando restar claro que a Recorrente está logrando êxito em combater este tipo de autuação do Fisco, pois seus auditores fiscais, através da Instrução Normativa nº 52/13, foram orientados a lavrar este tipo de infração, em claro prejuízo da Recorrente.

Requer, diante de tudo exposto, a reforma do julgamento realizado pela 4ª JJF que manteve válido o Auto de Infração, julgando improcedente a totalidade do lançamento pelos argumentos supra expostos.

Protesta pela juntada de provas documentais necessárias aos esclarecimentos dos fatos arguidos no presente recurso e, por fim, requer que todas as informações sejam encaminhadas ao presente subscritor, sob pena de nulidade de qualquer intimação.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente visando modificar a Decisão de piso que julgou procedente o auto de infração em epígrafe.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A Recorrente compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiram as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o auto de infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte 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. Trata-se, portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo, em seu apelo recursal, argumentou, em síntese:

- i) *Improcedência absoluta do auto de infração;*
- ii) *Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;*
- iii) *Da IN 52/13 – Inaplicabilidade – Norma destinada ao setor industrial;*

- iv) *Do julgamento do Resp nº 1.109.298/RS pelo STJ - Inaplicabilidade;*
- v) *Do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.*

A Recorrente inicialmente, suscita a improcedência absoluta do auto de infração, uma vez que o julgador da 4ª JF manteve o lançamento do auto de infração baseando-se, tão somente nos votos já existentes no Conselho, sem levar em consideração as derrotas no poder judiciário sobre o respectivo tema.

No tocante ao mérito da autuação, observo que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo o cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadorias 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;

Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “não 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”.

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação "a posteriori" em razão da não cumulatividade.

Saliento ainda, que após pesquisa sobre o tema, verifiquei o Acórdão JJF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso, em que a fiscalização autuou o contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS – situação contrária à presente demanda. Neste acórdão, a JJF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais tributos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal. Colaciono abaixo a ementa do Acórdão JJF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos “tributos recuperáveis”:

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO. Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. “Infração 01 – 03.02.05 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item. ”

Por fim, no tocante a reinvidicação dos patronos no sentido de que as informações sejam encaminhadas ao presente subscritor, 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 da Recorrente, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

A conduta autuada foi descrita como “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”. Trata-se de operações de transferências interestaduais, destinadas ao Estado da Bahia, cuja base de cálculo utilizada revelou-se superior à definida pela LC 87/96, pois não foram expurgados o PIS/COFINS e os impostos recuperáveis.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, aduzindo descaber o expurgo dos impostos recuperáveis, ao argumento de que o dispositivo legal descreve a base de cálculo como sendo o valor da entrada mais recente.

Quanto à exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do imposto, a questão, como se vê, cinge-se à correta interpretação a ser dada ao disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, cujo texto reproduzo abaixo.

“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;

...”

Entende, a fiscalização, que o valor correspondente à entrada mais recente deve ser obtido expurgando o PIS/COFINS e os impostos recuperáveis (ICMS e IPI), enquanto que a Recorrente defende o ponto de vista contrário, ou seja, o valor da entrada mais recente é aquele descrito no documento fiscal de aquisição, sem exclusão de qualquer parcela.

Pois bem, como é cediço, o ICMS é imposto não cumulativo, devendo-se compensar, em cada uma das etapas de circulação, o imposto cobrado nas etapas anteriores, conforme prevê o art. 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso I da CF/88, abaixo reproduzido.

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

...

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

...

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

...”

Com o fito de operacionalizar o princípio constitucional da não-cumulatividade, o legislador previu a possibilidade de creditamento do imposto, forma encontrada para excluir da operação subsequente, aquilo que já foi arrecadado, conforme prevê o art. 20 da LC 87/96, abaixo reproduzido.

“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.”

Ora, seria incoerente conceber uma sistemática de incidência não cumulativa e, ao mesmo tempo, prever a incidência do ICMS em cascata nas operações interestaduais de transferência, onerando sobremaneira aqueles contribuintes que possuíssem um grande número de operações intra-empresariais.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto, nas operações subsequentes de transferência, se admitida, geraria um efeito cascata na tributação, em evidente conflito com a natureza do tributo estadual concebido pelo legislador constituinte, que o quis dotado de neutralidade no processo de formação dos custos.

Assim, entendo que o “valor da entrada mais recente” é um instituto jurídico previsto na LC 87/96, cuja dimensão pressupõe, necessariamente, a exclusão não somente do ICMS, mas também de todos os demais impostos recuperáveis, conforme orienta a Instrução Normativa nº 052/13, a qual serve apenas para esclarecer, sem inovar no mundo jurídico.

Esse é o entendimento que vem sendo sufragado pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, conforme decisão exarada pela 11ª Vara da Fazenda Pública, no Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001, cujo acórdão acolheu os embargos de declaração opostos pelo Estado da Bahia, com base em precedente do TJBA, nos seguintes termos.

*“Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que **os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’.***

*Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, **que o valor da entrada mais recente deve ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis**, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de declaração da empresa Estok.”*

Assim, não merecem ser acolhidas as alegações recursais.

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068913003/16-6**, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.041.417,57**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Luiz Augustos Fernandes Dourado, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala de Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS