

A. I. Nº - 206891.3072/16-8
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
AUTUANTES - PAULO CESAR DA SILVA BRITO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 19.11.2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0170-05/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Não acolhido o argumento de que o método do cálculo utilizado, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois os incisos I e II desta Lei, embora com linguagens diferentes, traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrentes de injunções tributárias. Restou constatado que o remetente não expurgou os tributos recuperáveis do valor da entrada mais recente das mercadorias, na formação da base de cálculo das transferências destinadas para filial localizada no Estado da Bahia, extrapolando a base de cálculo definida em lei complementar e resultando em utilização indevida de crédito fiscal pelo destinatário. Entendimento confirmado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão proferida na Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001. Foram excluídas as mercadorias beneficiadas pela MP do Bem, o que reduziu o valor originariamente exigido. Infração procedente em parte. Negado o pedido de diligência. Preliminares de nulidade rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/12/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$164.093,10, em decorrência de ter utilizado indevidamente 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 protocolos, ocorrido de janeiro a dezembro de 2012, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea "a", do inciso VII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Refere-se o Auto de Infração a 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 a entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é o 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 e pagamento do imposto devido (menor que o previsto em lei).

Os autuantes afirmam que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, nas operações de entradas por transferência

interestadual. Afirmam, também, que este Auto de Infração tem amparo no inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, tendo decisões favoráveis no Superior Tribunal de Justiça e no CONSEF. Citaram ainda, julgamento do RE 1.109.298 pelo STJ, Relator Min. Castro Meira. 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.

Nesse sentido, o REsp 1009109/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, Julgado em 05/06/2008, DJe 16/06/2008, aonde avaliaram que o ICMS não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas.

Os autuantes entendem que assim sendo, por ser tributo recuperável, o ICMS não faz parte de receita ou faturamento das empresas, por isso também não integra a base de cálculo do PIS/COFINS.

O resultado desta auditoria Fiscal - contábil implicou na presente autuação, que foi baseada nos arquivos eletrônicos (SPED, EFD etc.) entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte. Utilizaram 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.

Reiteram, nesse sentido que o VCEMR corresponde ao valor do último custo de aquisição da mercadoria contabilizado no estoque da empresa e isto na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a Bahia. Registram 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), referente às aquisições com os CFOPs de operações originadas de estabelecimentos industriais ou comerciais de outros titulares, caracterizando compras feitas junto a terceiros.

Elaboraram demonstrativos, tanto em meio físico quanto em meio eletrônico.

O autuado ingressa com defesa, fls. 35 a 56, ressalta a sua tempestividade e resume que a autuação ocorreu por suposto erro na determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre os mesmos titulares, oriundas de Centros Comerciais de Distribuição em outros estados, para a filial autuada localizada neste Estado.

Aduz que o trabalho da fiscalização tem como suporte central a Instrução Normativa do Estado da Bahia nº 52, publicada em 18 de outubro de 2013, a qual passou a determinar que na formação da base de cálculo do ICMS (Art. 13, § 4º, I da LC 87/96) devem-se excluir os Tributos Recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da Empresa (Remetente).

Contudo, os critérios adotados pela fiscalização para a composição da “nova” base de cálculo devem ser afastados, como passa a argumentar.

Ao eleger a base de cálculo do imposto como o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, o legislador complementar quis dizer que no tipo de atividade do contribuinte, ou seja, estabelecimento mercantil, que é o presente caso, a base do ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).

A impugnante, que atua no comércio varejista, comercializa produtos que, por vezes, são oriundos dos Centros de Distribuição, (mesmo titular), localizados em outros Estados da

Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade). Portanto, utilizou como base de cálculo do ICMS, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Ocorre que a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na IN 52/2013, para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que denominou de “custo de aquisição”. Isto é, a última entrada com a exclusão dos tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual). Portanto, os tributos recuperáveis deveriam ser estornados do “valor da entrada mais recente”, conclusão revelada a partir da análise dos anexos do Auto de Infração, mais especificamente no “Demonstrativo de Base de Cálculo”. Ao adotar esse procedimento, fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado “custo de aquisição” da mercadoria. Aponta que o equívoco da fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor da entrada mais recente”, previstos pela LC 87/96, mas “custo de mercadoria produzida” destina-se ao setor industrial, o que não é o caso.

Ademais, o próprio precedente do EG.STJ (Resp nº 1.109.298) que respalda o Auto de Infração gira em torno da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Não se trata, pois, do mesmo suporte fático da autuação em análise que envolve dois estabelecimentos comerciais. Ressalta que o Eg.STJ decidiu pela aplicação do inciso II, ou seja, pela eleição da base de cálculo das empresas que possuem atividade industrial.

Discorre sobre a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por Instrução Normativa e cita a doutrina. Nesse sentido traz a decisão, deste E. Conselho de Fazenda, pela Segunda Câmara de Julgamento, em caso idêntico do mesmo contribuinte, que já definiu que a IN n.52/2013 não pode sobrepor a lei, AI 206891.0054/14-2.

Traz que referida decisão está em perfeito alinhamento com o recente posicionamento do Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Apelação, Número do Processo 0524431-38.2014.8.05.001, publicado em 15/10/2016. Decidir em sentido contrário implicaria em submeter o Estado da Bahia ao ônus da sucumbência.

Resta claro que a Instrução Normativa guerreada nestes autos sucumbe diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, o que reforça as razões para cancelamento do presente Auto de Infração.

Ademais, a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da IN 52/2013, conforme art. 146 do CTN.

Menciona o art. 100 do CTN, relativo às normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos, bem como o Art. 106, I do CTN, este último ao dispor que a multa não pode ser aplicada em hipótese alguma, haja vista que o exercício fiscalizado é o de 2012.

Pede a realização de diligência para que sejam expurgados da autuação os itens cuja legislação excluiu do campo de incidência do PIS e COFINS. É que algumas mercadorias objeto da autuação, gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a empresa fornecedora inserida no programa de Processo Produtivo Básico. Lista os telefones celulares, como exemplo. Sustenta que o mesmo ocorreu com relação a microcomputador e autorádios, conforme exemplifica por amostragem.

Ao final, pede a improcedência da autuação.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 107 a 143, registram inicialmente, a base legal e administrativa para o lançamento, e o fato de 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, I e II da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e, em decorrência do princípio constitucional da não cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

No entanto, a Lei Complementar 87/96, no dizer de Ives Gandra Martins, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”.

Diante desta lacuna, a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa (I.N.) 52/2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, traz à tona a interpretação do que deve ser compreendido por **valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR)**, com suporte nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para tanto, foi buscar no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão "VCEMR".

Ressalte-se que referida I.N. 52/13 não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto, haja vista que apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Aliás, não é possível duvidar do acerto do legislador baiano que assim atuou, em face da clareza com que se apresentam os conceitos previstos no Direito Privado/Empresarial/Comercial para deixar melhor compreensível a redação da norma esculpida no inciso I do §4º do artigo 13 da LC 87/96.

Após fazer breve histórico do Auto de Infração, bem como a sua base, esclarecem a metodologia aplicada para apuração da base de cálculo, reiterando 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, registram 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), de sorte a se determinar o valor correspondente à entrada mais recente no estoque da empresa naquela unidade da Federação. Para tanto, foram retirados o ICMS, o PIS e o COFINS (tributos recuperáveis) referentes às operações de entradas no estoque da empresa e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem, sendo elaborados os demonstrativos anexos, tanto em meio físico, quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Seguindo essa linha procedimental, consignam estar no rodapé do citado demonstrativo 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”. Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Registram, também, que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal, bem como o fato de detectada mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS. Citam a doutrina, em especial o entendimento exarado por Fernanda Ramos Pazelli, no artigo sob o título “Autuações Fiscais em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, publicado em 03.10.2016.

Aprofundam a análise sobre o que quer dizer a expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” e nesse sentido asseveram que o valor apurado na auditoria deveria ter sido o valor correto da base de cálculo objeto da transferência, pois é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Por outro lado, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (empresa = contribuinte = sociedade empresarial) localizados em Estados diferentes, por não haver negócio mercantil, não há de se falar em negócio jurídico que revele um valor comercial para a operação.

Pensamento similar deve ser empregado para a hipótese do inciso I, sendo que agora se aplica este dispositivo quando o remetente for empresa comercial; já a segunda hipótese (inciso II) diz respeito ao remetente ser empresa industrial; e a terceira situação será tomada como parâmetro quando se tratar de produtos primários.

Se a atividade da empresa é mercantil/comercial e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens (adquiridos de terceiros e armazenados em estoques) de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial.

Portanto, não resta dúvida 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 deve ser o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido.

Da mesma maneira que ocorre com o custo da mercadoria produzida (inciso II), o custo de aquisição ou o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) será praticamente o mesmo, ainda que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de centros de distribuição.

A empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer apenas e simplesmente movimentação do estoque da empresa, até que uma delas venha a efetuar a operação comercial de venda.

Destarte, se o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtêm vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS.

No entanto, a operação se deu por um valor superior ao permitido no art. 13, §4º, I da LC 87/96, tendo efetuado o cálculo da diferença entre a base de cálculo, cujo valor foi registrado na nota fiscal de transferência, e o valor da base de cálculo correta apurada neste trabalho de auditoria (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), encontrando, destarte, o valor da diferença a maior na BC. Logo, ao multiplicar esta diferença de base de cálculo pela alíquota de 7% (alíquota interestadual de SP/BA), obtém-se o valor de imposto devido, que é exatamente o valor registrado e evidenciado no relatório anexado a este processo administrativo fiscal. Isto prova e comprova o acerto do trabalho elaborado pelos Autuantes nesta Auditoria-Fiscal.

Daí, dizem que fazer a transferência com valores unitários iguais, sem a exclusão dos tributos recuperáveis, não é um procedimento correto.

Trazem decisões do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia (CONSEF) referente a autos de Infração lavrados contra a própria autuada, bem como entendimento doutrinário acerca de tributos recuperáveis, além do item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE

PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), com nova redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010.

Após discorrerem sobre os registros contábeis nas operações de compra de mercadorias, destacando os tributos recuperáveis, frete, IPI Não recuperável, e sobre os registros contábeis (D - Débito e C - Crédito), analisa a situação na prática. Concluem que como demonstrado, para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a base de cálculo (BC) nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o “valor correspondente à entrada mais recente” - VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Discorrem sobre a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS e do PIS, contendo os mesmos argumentos contidos nos itens precedentes.

Nesse caso, a controvérsia jurídica, ora em análise, consiste em definir se se revela compatível ou se mostra inconciliável com o estatuído no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 a inclusão do ICMS, COFINS e do PIS na base de cálculo ali prevista.

Para elucidar esta questão, trazem à tona o julgamento do RE 574706, onde, em 15.03.17, seis Ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas.

Em outras palavras, por ser TRIBUTO RECUPERÁVEL, o ICMS não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS.

É exatamente isto o que consta do voto condutor da Min. Carmem Lúcia, Presidente do STF, no julgamento do mencionado RE 574706, pois os magistrados decidiram que o valor correspondente ao ICMS, que deve ser repassado ao fisco estadual, não integra o patrimônio do contribuinte, não representando nem faturamento nem receita, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil.

O Relator do RE 574706, Min. Marco Aurélio, afirmou que o valor ICMS “revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem competência para cobrá-lo”. E continua ponderando que o ICMS é um “valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante, quer da mercadoria.” Diz mais: “Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”.

Veja-se, pois, sob o olhar do Min. Celso de Mello, “que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110 [art. 109, idem], “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial”, razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado.”

Portanto por inexistir na Lei Complementar 87/96, o que seja “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, temos que procurar nos Institutos de Direito Privado o conceito ou a definição que mais se aproxima da expressão.

Nesse sentido, o que mais se aproxima da expressão “VCEMR” contida no art. 13, §4º, I da LC 87/96 é o valor ou o custo de aquisição da mercadoria e este sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial (direito empresarial), como a despesa oriunda da compra de mercadorias, englobando tudo que a onera DEFINITIVAMENTE o ICMS, o PIS e a COFINS não integram o custo de aquisição da mercadoria porque são parcelas alheias ao patrimônio da empresa (não compõem o estoque de mercadorias). São, portanto, itens TRANSITÓRIOS, não sendo deles titular o contribuinte e sim o ente público estatal.

A análise da noção conceitual obtida nos institutos de direito privado (contabilidade, Direito Empresarial, normas contábeis) nos levam ao entendimento de que nem todo o valor contido na compra de mercadoria tem a natureza de “valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR)”, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia desembolsada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são pagos pela empresa sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentâneo desembolso, não lhe outorga definitiva titularidade, pois pertencente ao ente estatal, num sistema em que opera o princípio da não cumulatividade. É por isso que os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) não fazem parte da formação da base de cálculo atinente ao “VCEMR”, pois não se qualificam técnica e juridicamente nesse conceito para fins e efeitos de caráter tributário.

Portanto, a parcela correspondente ao ICMS, PIS e COFINS pagos não tem natureza de despesas ou de custos, mas de simples desembolso provisório, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo do Art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Sobre a questão da retroatividade da I.N 52/2013, do Estado da Bahia, a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, é uma norma meramente de caráter procedimental.

Nesse sentido, ambos os procedimentos poderiam se aplicar a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

*§ 1º **Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração** ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (g.n.)*

Quanto a Não Incidência do PIS/COFINS nas Transferências Interestaduais Entre Filiais, rebatem que não tem nenhum sentido esta alegação, pois no cálculo constante do DEMONSTRATIVO (vide fls. do índice) todas as operações de transferências foram contempladas com alíquotas zeradas de PIS e COFINS.

Quanto à Não Incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem, para os casos mencionados pela Impugnante, cabe registrar que os efeitos foram produzidos somente a partir de setembro de 2012, conforme descrevem.

Assim sendo, recalculam para REDUZIR A ZERO as alíquotas de PIS e COFINS dos telefones portáteis e roteadores no período de 18/09/2012 a 31/12/2012. Ressalte-se que os incisos VII e VIII do art. 28 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 não estavam contemplados na sua redação original. Foram, portanto, incluídos pela Lei 12.715 de 17 de setembro de 2012, art. 62.

No caso de microcomputadores e autorádios, no novo DEMONSTRATIVO, o cálculo efetuado contemplou a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, conforme previsto na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 - Lei do Bem, Inciso II do art. 28. Na redação dada pela Lei 12.715 de 17 de setembro de 2012, o art. 62 apenas acrescentou detalhes.

Assim sendo, no novo DEMONSTRATIVO, ora anexado, tanto em meio físico como em meio eletrônico, com o cálculo efetuado contemplando a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, o débito foi reduzido de R\$164.093,10 para R\$163.694,29.

Ao final, destacam que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa 52/2013, o fez apenas para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas prescrições dos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto Art. 13, §4º, I da LC 87/96 e o contido em normas contábeis previstas no Direito Privado (Comercial, Empresarial ou Societário), o que deve se compreender por "valor correspondente à entrada mais recente", concluindo que esta expressão é equivalente ao "custo de aquisição".

Opinam pela procedência parcial deste Auto de Infração, passando o débito a ser no valor de R\$163.694,29.

A sociedade empresária ao ser cientificada da informação fiscal, manifesta-se, fls. 157 a 168, e ratifica as razões de defesa anteriormente apresentadas, ressaltando que a interpretação dada pela IN 52/2013, publicada em agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício fiscalizado é de 2012.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 171 a 201 e reconfirmam as razões da autuação, sendo que, ao final, mantêm o Auto de Infração no valor de R\$163.694,29, após as deduções do ICMS anteriormente promovidas.

O Presente PAF foi diligenciado à PGE PROFIS, fls. 207 a 208, para a emissão de Parecer jurídico sobre o objeto da autuação.

A PGE/PROFIS emitiu o Parecer de fls. 214 a 215, verso, no qual após discorrer sobre o fato de haver posicionamento divergente, contrário à autuação, por parte do Tribunal de Justiça local, houve notável e importante modificação em tal panorama jurisprudencial, visto que a última e mais recente decisão proferida pelo TJ/BA, numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela casa, filiou-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação. Faz referência ao Acórdão proferido nos autos 0553866-57.2014.8.05.001, que deu provimento à apelação interposta pela Fazenda estadual.

Conclui a douta Procuradora que tal opinativo mereceu a chancela, assim como do Procurador desta casa acerca do tema em debate.

O presente PAF foi diligenciado, à inspetoria Comércio para que fosse intimado o autuado e lhe fosse entregue o resultado da diligência para que pudesse se manifestar no prazo de 10 (dez) dias, com posterior pronunciamento dos autuantes.

A sociedade empresária manifesta-se, por meio de seus patronos, e inconformada com a decisão da Procuradoria do Estado, aduz que a Instrução Normativa, por sua natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto.

Não se desconhece que despesas recuperáveis não compõem o conceito contábil de custo, entretanto a base de cálculo estabelecida pela Lei para o caso concreto em análise não é o custo e sim o valor da entrada.

Cumpre ainda destacar que o Parecer da PGE pretende indicar que o precedente proferido pelo TJ/BA nos autos do Processo nº: 0524431-38.2014.8.05.0001, teria sido superado pela decisão proferida nos autos do Processo nº 0553866-57.2014.8.05.0001.

Entretanto a PGE não esclarece uma premissa importantíssima que distingue os dois precedentes, no caso citado pela Impugnante há total identidade com o presente caso, pois trata-se de decisão proferida em processo em que o contribuinte é do mesmo ramo de atividade que a Impugnante. Isto é, o precedente que a PGE pretende aplicar ao presente caso, foi proferido em processo em que o contribuinte é industrial. Tal premissa altera totalmente o contexto, posto que a Lei Complementar estabelece bases de cálculo diferentes para industriais ou comerciais.

Frisa ainda, que não pretende a impugnante conferir ao acórdão do Tribunal de Justiça efeito vinculante, mas apenas que a sinalização da jurisprudência indica que, nos casos da atividade de comércio, como no caso da Impugnante, não poderá a Instrução Normativa alterar o conceito de “valor da entrada mais recente”.

Outrossim, a Procuradoria Fiscal não adentra no tópico do direito, trazido na Impugnação, caso em que se mostra claramente a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por Instrução Normativa, posto que não pode haver interpretação restritiva do texto da lei complementar para prejudicar o contribuinte, como decidiu o Estado da Bahia no precedente já citado.

Por todo o exposto, caso o entendimento dessa junta, já manifestado no pedido de diligência, continue sendo pela necessidade de pronunciamento da PGE sobre a matéria dos presentes autos, o processo deverá ser remetido para novo parecer considerando a inaplicabilidade do precedente que fundamentou o parecer de fls. 214/215.

Por fim, pede e reitera a Impugnante para que se reconheça e se dê provimento à Impugnação apresentada para julgar improcedente o lançamento, posto que o valor utilizado pela Impugnante como base de cálculo das operações fiscalizadas está totalmente de acordo com o inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente”.

Os autuantes, em atendimento ao requerimento de diligência, reiteram o contido às fls. 171/201.

Por outro lado, às fls. 212/213, a D. Procuradoria Geral do Estado se manifestou no processo Administrativo PGE n. 2017.326341-0, destacando que na **Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001**, “*O advento do aresto supracitado, representando o atual e recentíssimo entendimento do TJ a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, **logra evidenciar, segundo se nos afigura, a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.***”

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.

Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o “status” de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo.

Contrarrazões apresentadas às fls. 189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

*Logo, o advento do aresto supracitado, representando o atual recentíssimo entendimento do TJ a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, **logra evidenciar, segundo se nos afigura, a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.***

Ressalta a douta Procuradora que tal opinativo mereceu nossa chancela, assim como do Procurador Chefe desta Especializada Fiscal, representando, por conseguinte, a orientação desta casa acerca do tema em debate.

Ademais, nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Veronica Moreira Ramiro, em 24 de julho de 2018, assim se pronunciou:

[...]

Por conseguinte, **com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº. 052/2013 não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, *in verbis*:**

“Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.”

Do exposto, os embargos, ante a 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”**.

“Ex positis”, como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes vêm, por meio desta Informação Fiscal, solicitar que os ilustres e competentes julgadores concluam pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Auto de Infração, ficando o débito reduzido de R\$164.093,10 para R\$163.694,29 (vide fls. 143).

VOTO

Nego o pedido de diligência formulado pelo defendente, haja vista que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca da lide, negativa esta nos moldes do Art. 147, I, a do RPAF, Decreto 7.629/99. Ademais, os próprios autuantes, ao prestarem a informação fiscal, excluíram mercadorias que gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a empresa inserida no programa de Processo Produtivo Básico, como ressaltou a defendente em sua impugnação.

Constato que foram observados todos os requisitos para a lavratura do Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Os princípios constitucionais tributários foram estritamente observados, tais como o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos inerentes, tendo o sujeito passivo sido cientificado de todos os atos processuais, recebido cópias de demonstrativos e de manifestações, pelo que pode se manifestar nos prazos defensivos.

No mérito, a presente lide reside na interpretação de norma que define a base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, de mercadorias adquiridas ou compradas de terceiros, qual seja o equivalente ao custo de aquisição

das mesmas para a composição dos seus estoques.

Consoante a detalhada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram o crédito fiscal de ICMS apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências ser superior à prevista no Art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Ocorre que 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, e na presente lide, não há incerteza de que a base de cálculo aplicável nas transferências de que trata este Auto de Infração, ocorrida entre estabelecimentos da mesma empresa com mercadorias adquiridas de terceiro, é a definida no inciso I, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 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”*.

Partindo desta definição, os autuantes elaboraram os demonstrativos, parte integrante deste AI, e exigem valores que decorrem do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – o valor correspondente à entrada mais recente – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos, e portanto, os valores pagos são recuperáveis quando da operação subsequente. Ademais, no caso de transferência, esta é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário, pertencente ao mesmo titular.

Observo também que no cálculo constante do DEMONSTRATIVO (vide fls. do índice), todas as operações de transferências foram contempladas com alíquotas zeradas de PIS e COFINS.

Quanto ao argumento formulado pelo defendente de que a IN 52/2013 teria promovido alteração na base de cálculo do imposto, não se sustenta, haja vista que a Instrução Normativa nº 52/13, não buscou trazer interpretação extensiva ao texto da lei complementar. As explicações nela contidas, acerca da forma de composição da base de cálculo, buscaram refletir a 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, logo, possui caráter interpretativo. 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.

Entendimento também manifestado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão proferida na Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, afirmando que os tributos recuperáveis não integram o conceito de *“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, porquanto poderão ser reavidos posteriormente.

Ademais, 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.

Outrossim, a vedação de uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é necessário que o mesmo não ultrapasse o estabelecido pela legislação. A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiro entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96, com o expurgo dos tributos recuperáveis na quantificação do valor da entrada mais recente.

Destaco que a presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal, não representa tratamento

discriminatório, mas 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.

O cerne da questão trazida nesta autuação, diz respeito à 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.

Quanto à não incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem, para os casos mencionados pela Impugnante, cabe registrar que os efeitos foram produzidos somente a partir de setembro de 2012, conforme descrevem os autuantes ao prestarem a informação fiscal.

Assim sendo, recalcularam a infração para REDUZIR A ZERO as alíquotas de PIS e COFINS dos telefones portáteis e roteadores, no período de 18/09/2012 a 31/12/2012. Ressalte-se que os incisos VII e VIII, do ART. 28 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, não estavam contemplados na sua redação original. Foram, portanto, incluídos pela Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 62.

No caso de microcomputadores e auto rádios, no novo DEMONSTRATIVO, o cálculo efetuado contemplou a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, conforme previsto na Lei nº 11.196, DE 21 de novembro de 2005 - Lei do Bem, Inciso II do ART. 28. Na redação dada pela Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, o art. 62 apenas acrescentou detalhes.

Assim sendo, no novo DEMONSTRATIVO que elaboraram, tanto em meio físico como em meio eletrônico, com o cálculo efetuado contemplando a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, o débito foi reduzido de R\$164.093,10, para R\$163.694,29.

Desse modo, acompanho as modificações promovidas pelos autuantes, quanto às mercadorias beneficiadas pela MP do Bem, e julgo o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$163.694,29.

Desta forma, 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, expurgados os tributos recuperáveis e acrescidos dos tributos incidentes na transferência.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3072/16-8** lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$163.694,29**, acrescido da multa de 60%, prevista art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR