

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0035/15-6
RECORRENTE - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0174-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 08/11/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0293-12/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, com a exclusão do PIS/COFINS e dos impostos recuperáveis. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0174-03/16, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206891.0035/15-6, lavrado em 02/12/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$427.801,58, relativos à infração descrita abaixo.

Infração 01 - 01.02.23 – 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 ainda, que “trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro da determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 29/08/2016 (fls. 150 a 159) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado nas razões de defesa.

No mérito, 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, nos meses 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.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei

complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, 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 art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. 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.

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.

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

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

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

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 (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, 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 a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece a 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.

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 (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 constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, 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 constitui um crédito fiscal.

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

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 169 a 193, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Não foram suscitadas questões preliminares.

No mérito, explica que o Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Conforme a descrição dos fatos da autuação, a Fiscalização exige 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.

Afirma que a Fiscalização da SEFAZ/BA, com fundamento na Instrução Normativa nº 52/2013, adotou o procedimento constante das planilhas que elaboraram na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais, na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS. Por sua vez, a Recorrente defende, em síntese, não existir nenhum texto legal que

estabeleça, para a fixação do valor da entrada mais recente, que se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação. Entende que a posição adotada pela Fiscalização não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa nº 52/2013 e Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Em assim sendo, conclui que a base de cálculo apurada é manifestamente ilegal. Resume ser esta a discussão no âmbito do presente Processo Administrativo Fiscal.

Explica que, embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não lhe parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, afirma que tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96). Este dispositivo legal estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante), verifica-se a determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria.

Argumenta que estamos diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Deste modo, entende não parecer razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Defende ser cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro. Sendo assim, não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos.

Afirma que o posicionamento adotado pela Fiscalização acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal. Inobstante isso, informa que os Julgadores da 3ª Junta de Julgamento Fiscal entenderam que razão assiste aos autuantes, ou seja, ao se apurar o valor correspondente à entrada mais recente, deve ser desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, em prejuízo do Estado que recebe em transferência, com supedâneo no art. 13, § 4º, I, da LC Nº. 87/96 c/c art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013, que, apenas, interpretou as determinações legais.

Consoante reconhecido no próprio voto do Ilustre Conselheiro Relator, o entendimento da Fiscalização está fundamentado em normas infralegais. Explica que o Conselheiro Relator, Arivaldo de Sousa Pereira, registrou, no bojo do seu voto, que de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96. Assim, a Constituição Federal 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.

Em obediência ao texto constitucional, ensina que a Lei Complementar nº 87/96, no seu inciso I do § 4º do art. 13, 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, deixando um vácuo do que, de fato, signifique valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Destaca que a própria Fiscalização confirma que o seu entendimento está baseado na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques. Explica, ainda, que o próprio Conselheiro Relator reconhece que 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, entendendo por isso correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Argumenta, contudo, que a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA está única e exclusivamente baseada na Instrução Normativa nº 52/2013 e no Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), dispositivos esses que não se limitaram a interpretar as normas legais e acabaram alargando o significado do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o que fere frontalmente o princípio da legalidade. Esse é exatamente o ponto.

Destaca, em relação aos julgamentos proferidos pelo CONSEF, o Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, envolvendo uma empresa varejista, em que este Colegiado adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia. Conclui, portanto, que a Fiscalização adota dois pesos e duas medidas, já que quando é para exigir o recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, exige que PIS/COFINS, que devem compor a base de cálculo de transferência e, no sentido contrário, no caso de mercadorias transferidas de outros Estados da Federação para o Estado da Bahia, hipótese em que exige a exclusão das referidas contribuições na glosa dos créditos de ICMS.

Outro ponto relevante que demonstra, para a Recorrente, que não há justo motivo para a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo de transferência é que nesse caso 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. Entende que não se justifica que, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, a Fiscalização pretenda aplicar o conceito de custo da mercadoria, tendo em vista que o objeto sobre o qual se volta é a simples operação de transferência de mercadorias do estabelecimento localizado em Sergipe para outros de mesma titularidade situados na Bahia.

Ainda que os argumentos acima possam ser superados, o que admite apenas para argumentação, suscita outro fundamento jurídico de extrema relevância que também implica na necessidade de cancelamento da autuação, pois alega ausência de fato gerador do ICMS e inexistência de mercancia e consequente circulação de mercadoria.

Explica que, analisando o PAF, constata-se com facilidade que as operações decorreram da remessa de mercadorias da matriz em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” extrai-se a informação de que se trata de “transferência”. Destaca, pelo que até agora se expôs, a ausência de qualquer intuito comercial na operação de simples remessa dos bens do estabelecimento da ora Recorrente para outros estabelecimentos seus localizados no Estado da Bahia. Transcreve a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, bem como a doutrina de Aliomar Baleeiro, em apoio aos seus argumentos.

Conclui, portanto, que a incidência do ICMS pressupõe a compra e venda de mercadorias (transferência de propriedade do bem comercializado) com intuito negocial. Ensina que o aspecto

material da hipótese de incidência tributária é representado por um negócio jurídico assentido entre as partes consistente na entrega de mercadoria mediante remuneração em pecúnia. Porém, no presente caso, é forçoso reconhecer que a relação jurídica obrigacional que dá origem à obrigação tributária não se perfaz com a simples remessa de bens de um estabelecimento a outro da própria Contribuinte. Transcreve a doutrina de Geraldo Ataliba, em apoio aos seus argumentos.

Ora, se a ora Recorrente é quem efetua a saída dos bens de seu estabelecimento para outro estabelecimento seu situado em outra Unidade da Federação, conclui não restar dúvida quanto a não incidência do ICMS nesta operação. Tal compreensão alinha-se ao comentário do renomado Roque Antonio Carraza, cuja doutrina colaciona ao processo.

Em acréscimo, sublinha que, sendo a base de cálculo do ICMS uma dimensão do valor da operação da qual resulta a circulação de mercadoria do patrimônio de uma pessoa para o de outra, chegar-se-á facilmente à ilação de que, no caso como o ora examinado, em que não se tem circulação jurídica de mercadoria apta a ensejar a tributação pelo imposto estadual, sem valor econômico, a insistência na alegação em favor de seu recolhimento implica na afirmativa de que a sua base de cálculo é zero.

Ou melhor, relevando que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria, resta claro que, na hipótese presente, a base de cálculo, a se insistir na incidência do imposto, é zero, haja vista que a operação que transfere os bens entre estabelecimentos da ora Recorrente é desprovida de valor econômico, pois o valor apostado no documento fiscal corresponde ao valor de custo da mesma e não ao valor da transação econômica que, servindo de base de cálculo do imposto estadual, é composto pelo custo acrescido da parcela da margem de lucro do vendedor. Ora, se não há o proveito econômico, pois não há intuito negocial nesta simples remessa de mercadorias, reforça-se a ideia de que a base de cálculo do ICMS é zero. Transcreve a lição de Marco Aurélio Greco e Anna Paula Zonari em apoio à sua tese.

Ratificando a tese acima exposta, destaca a seguir o entendimento unívoco da jurisprudência pátria sobre o assunto. Informa que, reforçando o raciocínio exposto no presente Recurso Voluntário, posicionou-se a jurisprudência pátria, por intermédio de reiteradas manifestações do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, as quais afastaram, expressamente, a fundamentação, na qual se fundamentou a autuação ora combatida, tendo editado a Súmula nº 166 (cujo enunciado transcreve), que consagrou o entendimento, há muito pacificado, no sentido de que a mera saída de um bem do contribuinte para outro estabelecimento de sua titularidade não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS.

Destaca que, apesar de proferido antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, tal enunciado permanece aplicável à hipótese vertente, na medida em que os julgados em que se baseou, fundavam-se justamente na impossibilidade da tributação do ICMS em remessas de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular. Assevera que tal entendimento continua sendo reiteradamente aplicado pelo STJ, inclusive em função do acórdão em sede de Recurso Repetitivo pelo Tema 259 – REsp nº 1.125.133/SP (cuja ementa transcreve), cujo Relator é Ministro Luiz Fux.

Por isso, conclui que, havendo a transferência física das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sem o intuito comercial, não há que se falar no conceito de custo da mercadoria para formar a base de cálculo de transferência, resultando, por via de consequência, indevida a exigência de estorno pela Fiscalização.

Requer, por todas as razões expostas, que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente o presente auto de infração com seu consequente arquivamento.

Nesses termos, pede deferimento.

Considerando tratar-se de questão eminentemente jurídica, esta 2ª CJF, em sessão realizada no dia 08/03/2017, deliberou por encaminhar o feito à Douta PGE/PROFIS, com vistas à emissão de parecer jurídico, tendo por objeto a controvérsia citada, com opinativo acerca da procedência, ou não, do

presente auto de infração.

Às folhas 204/205, foi emitido o parecer solicitado, da lavra da Dra. Rosana Passos, tecendo as considerações que seguem.

Explica que tal questão foi enfrentada recentemente, mediante parecer da lavra de Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, nos autos do Processo nº PGE 2016.337499-0, cujo teor transcreve para demonstrar que o entendimento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia é no sentido do descabimento da inclusão do PIS/COFINS e dos impostos recuperáveis na base de cálculo das operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos comerciais.

Nesse sentido, é o opinativo da PGE/PROFIS, negando provimento ao recurso voluntário.

Tendo sido cientificado do teor do parecer aludido, o Sujeito Passivo não se manifestou.

VOTO

Considerando que não foram suscitadas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação.

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, oriundas do Estado de Sergipe, 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 dois argumentos. Primeiramente, alega tratar-se de operações de transferência, sobre as quais não incidiria ICMS. Superada essa questão, alega 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.

Enfrentemos, pois, primeiramente, a questão da incidência, ou não, do imposto estadual nas operações citadas.

Pois bem, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;
...”

Assim, a despeito do enunciado da Súmula 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.

Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”

Assim, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS.

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 possuísem 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 IN 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 preceito 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 neste ponto.

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

VOTO DIVERGENTE

Com a devida venia do i. Relator do presente Recurso Voluntário, discordo de seu julgamento em relação à exigência fiscal do Auto de Infração em epígrafe que acusa o Contribuinte de utilização 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 ainda, que “*trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro da determinação da base de cálculo*”, prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Eis que entendo que não cabe alargar-se a interpretação da Lei Complementar no que tange a utilização de créditos fiscais nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, tendo em vista que a exigência fiscal trata, de fato, da exclusão da base de cálculo dessas operações das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Destaque-se que a base de cálculo de tais operações está prevista, expressa e claramente, no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

Assim, considerando a hierarquia dos dispositivos legais, entendo que não cabe a uma norma infralegal, a citada a Instrução Normativa nº 052/13, dispor sobre a valoração da base de cálculo, quando é clara e objetivo o quanto expresso no item I da Lei maior.

Portanto, entendendo que os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem sim compor o preço previsto da entrada mais recente, considerando que não há na LC 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, julgo não ser cabível excluí-los, por conta de dispositivo interpretativo infralegal, em respeito à hierarquia das normas legais.

Isso posto, discordo do entendimento do Relator quanto à exclusão da base de cálculo dos impostos recuperáveis, perpetrada pelo autuante, para julgar IMPROCEDENTE o presete Auto de Infração e, pelo exposto, o meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

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 **206891.0035/15-6**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$427.801,58**, 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 DIVERGENTE – Conselheiros(as): Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, José Carlos Barros Rodeiro e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS