

A. I. N° - 2068910001/17-0
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 11/07/2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0069-05/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/03/2017, exige ICMS no valor de R\$ 137.111,29, acrescido de multa de 60%, em decorrência de 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. Trata-se de estorno de crédito fiscal de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96.

O autuado apresenta defesa (fls. 29 a 44) e, após efetuar uma síntese dos fatos na qualidade de renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da federação, aduz que a divergência apontada no Auto de Infração resume-se à utilização, como base de cálculo, do valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência sem a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS), tendo sido glosados os créditos do ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos tributos acima.

No que concerne ao direito, de plano registra que o argumento apresentado pelo Estado da Bahia, no que diz respeito à aplicação por analogia do que foi decidido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706 não merece prosperar, sequer foi-lhe disponibilizado, ou seja, não há acesso ao inteiro teor da decisão. Além disso, a controvérsia existente naquele caso diz respeito à possibilidade de incidência do PIS e da COFINS sobre a receita ou o faturamento. Assim, a discussão ora posta diverge totalmente daquela.

Aduz que o auto de infração é resultado do encadeamento, de diversas fontes legais as quais constroem, na visão do fisco, o entendimento que justificaria a glosa do crédito de ICMS conferido pelo Estado da Bahia, na qualidade de destino, nas operações interestaduais praticadas por Centro de Distribuição pertencente ao mesmo contribuinte.

Assim esse encadeamento mescla doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo do

Poder Executivo Estadual e pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis para concluir que o custo dos tributos não engloba o custo de aquisição das mercadorias, no presente contexto, e que, portanto, o valor do crédito tomado é superior ao permitido em lei.

Entende que sua interpretação, não subsiste à leitura atenta do precedente citado, o Resp nº 1.109.298/RS, o qual trata de caso diferente do presente, a começar pelo fato de que o STJ naquele julgamento, analisou a aplicação do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, isto é, a base de cálculo considerando estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do Centro de Distribuição.

Aduz que naquele julgado o STJ desconsiderou a remessa entre o estabelecimento industrial fabricante dos produtos alimentícios, da Nestlé Brasil Ltda, para o Centro de Distribuição da mesma empresa, ambos situados no Estado de São Paulo. Como consequência, o estabelecimento final, destinatário, daquele bem produzido, localizado no Rio Grande do Sul, deveria, segundo o STJ, calcular o valor do crédito do ICMS como “o custo da mercadoria produzida”, nos termos do inciso II do § 4º do art. 13, supracitado.

O STJ entendeu que o estabelecimento comercial é mera extensão do processo produtivo próprio, pois a Nestlé Brasil Ltda, produz no Estado de São Paulo, os alimentos que comercializa, enviando-os para o Centro de Distribuição e, dali para todo o Brasil.

Isto para impedir que o benefício de o crédito fornecido pelo Estado de destino igualar ou até superar o ICMS devido na saída, anulando a arrecadação do Estado de destino ao passo que o ICMS integral ou quase integral já terá sido recolhido ao Estado de origem.

Contextualiza que a impugnante adquire bens de fornecedores terceiros, isto é, ao contrário da Nestlé Brasil Ltda, não produz os produtos que serão comercializados. O foco da análise deve ser voltado para a definição do custo de aquisição da mercadoria que, inegavelmente, é o critério a ser aplicado no presente caso (Art. 13, § 4º, I da LC 87/96).

Ademais, se o cerne deste auto reside na exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS, enquanto valores despendidos pelo estabelecimento baiano na aquisição de produtos na cadeia comercial, e, portanto, componentes do crédito do ICMS, o precedente, que nada cita sobre a inclusão destes ou daqueles tributos na base de cálculo do crédito, não pode ser invocado. Ademais, ressalta que o precedente aplica o critério que estabelece o custo da mercadoria produzida, e não custo de aquisição, o que afasta o precedente do próprio alcance de item 11 do CPC 16, sobre o que discorrerá adiante. Transcreve a decisão do STJ, na ementa com destaques.

Assevera que se o precedente não deve ser aplicado, questiona-se, por consequência a aplicação da Instrução Normativa nº 053/2013, publicada no Diário Oficial da Bahia, pois a mesma está baseada naquele Acórdão. Ocorre que ao referir-se especificamente aos tributos recuperáveis perante o Fisco (ICMS, PIS, COFINS), a IN nº 53 vai além do acórdão do STJ, agregando o CPC nº 16, item 11, como forma de diminuir a base de cálculo do crédito devido pelo adquirente comercial localizado no Estado da Bahia, quando é o titular do Centro de Distribuição que emitiu a mercadoria.

Analisa que a Instrução Normativa nº 53/2013, não pode ser invocada para excluir os tributos mencionado do cálculo da base de cálculo do crédito de ICMS, posto que a lei nada refere sobre esse ponto. Há discrepância quanto ao disposto no art. 99 do CTN: “O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedido, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

Pontua que desrespeita também, o princípio da irretroatividade, pois cria nova norma, ou norma ampliada, o que, se fosse analisado sob o âmbito temporal, jamais poderia alcançar fatos pretéritos, pois a IN é de 2013, e os fatos geradores são de 2011.

Ressalta que a Constituição Federal 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 art. 14, § 4º, I da LC 87/96.

Outrossim, aduz que a fiscalização utiliza a norma para preenchimento da suposta lacuna que aponta existir na LC 87/96, que apenas refere que o crédito será calculado sobre “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Este critério estaria bem compreendido pelo fisco, não fosse a exclusão do custo dos tributos, importada a custo alto do CPC nº 16, item 11, o qual se destina, conforme estabelece o item 01, ao “tratamento contábil para os estoques”.

Informa que na atribuição de custo aos estoques, a legislação contábil é vasta, dada a citação de contes que defendem que os tributos não são nem receita nem despesa à medida que são recuperáveis, ou seja, possuem repercussão jurídica, e não apenas econômica, o que se aplica, primordialmente aos tributos indiretos.

Esclarece que a fiscalização refere que a base de cálculo a ser utilizada não é o valor efetivo da operação, mas sim o custo das mercadorias, eis que descontados, nesse caso, o valor de ICMS, PIS e COFINS. Quanto ao ICMS, a fiscalização afirma que o montante é inserido novamente no valor da mercadoria, mas, certamente, com a utilização da alíquota interestadual, e não com aquele utilizado no momento da sua compra.

Todavia, nos termos do Art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, se a entrada mais recente ocorreu por R\$ 1.000,00, a transferência interestadual deve ocorrer por esse mesmo valor.

Ademais, caso o custo de transferência seja reduzida em função da exclusão dos tributos indiretos, o produto será, ao final, vendido por um preço menor, após o acréscimo da margem de lucro, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final, no Estado da Bahia. Em suma, se a impugnante não tomar o crédito sobre ditos tributos, terá custo de aquisição dos produtos reduzido e, assim, preço de venda final também reduzido, diminuindo proporcionalmente o ICMS a ser recolhido a este estado.

Considerando assim, que os tributos, - seu custo – compõem a operação anterior, ou, a entrada mais recente, não se devem excluí-los da base de cálculo do crédito do ICMS, agindo certo a ora impugnante ao tomar crédito utilizando-se de tal critério. Deve ser nulificado o Auto de Infração.

Protesta pela produção de provas documental, testemunhal, especialmente a prova pericial contábil, além de qualquer outra que se faça necessária para a justa composição da lide.

Requer sejam as intimações enviadas exclusivamente para o seguinte endereço, em nome dos procuradores abaixo firmados: “Tozzino, Freire, Teixeira e Silva, Av. Carlos Gomes, 222, Opus One, 5º andar, CEP. 90480-000, Porto Alegre, RS.

Os autuantes prestam a informação fiscal (fls. 102 a 132) e, inicialmente, tecem considerações cujo objetivo é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Explicam que, nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa para posterior transferência para suas filiais. Afirmam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando a qualquer tipo de interpretação ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que 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, da LC 87/96, para que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

Ressaltam que os cálculos e valores constantes nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração

não foram contestados.

Quanto ao pedido de nulidade afirmam que o trabalho de auditoria tem total amparo na legislação do ICMS, conforme será abordado quando da apreciação do mérito, bem como foi lastreado na IN 52/2013 que esclarece essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente interpretativa. Sendo norma interpretativa, a mesma retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CTN, transcrito no corpo do Auto de Infração em comento.

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que a decisão do Superior Tribunal de Justiça que foi citada no Auto de Infração separa as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4º do art. 13 do LC 87/96, sendo que para o presente processo aplica-se o inciso I deste dispositivo legal.

Afirmam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, os autuantes passam a abordar a demonstrar o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, conforme relatado a seguir.

Afirmam que, lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, assim, no art. 109 do CTN, prevê que *“Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários”*.

Após citarem doutrina, afirmam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientam que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição Federal, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que o fazer de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, deverá fazê-lo de modo expresso.

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Aprofundam a análise sobre o que quer dizer a expressão “valor correspondente à entrada mais

recente da mercadoria. De início enfatizam que a base de cálculo (BC) do imposto, por força do art. 146, III, “a” da CF, deve estar prevista em lei complementar.

Neste sentido, para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia precificar qualquer valor à operação, a LC 87/96, no seu §4º do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações: § 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.

Pelo visto, buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (LC) 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando-se que o inciso I do §1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assim, mesmo que ocorram várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a base de cálculo será sempre a mesma ou a original, isto é, o custo da mercadoria produzida. Assim decidiu o STJ, no REsp 1109298-RS.

Ainda, com relação ao custo de produção, a lei complementar 87/96 deu um entendimento restritivo ao custo, pois limitou a base de cálculo ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

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 de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que 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.

Destacam que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias, e dessa forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo vinculante. Procedimento que faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal. O mesmo ocorre com relação à contabilização do PIS e COFINS quando recuperáveis. No caso de IPI, se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias. Com relação ao frete, este pago pelo transporte da mercadoria será

registrado como parcela integrante do custo de aquisição.

Faz um apanhado sobre contas a serem registradas contabilmente, analisa situação na prática, com a exclusão dos tributos recuperáveis e sem a sua retirada. Demonstra que para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo, a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não impostando o destino que seja dado ou seja, 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” no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Relata a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da Cofins e do PIS, contendo os mesmos argumentos contidos nos itens precedentes. Ressalta que por ser um 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.

Traz o entendimento que consta no julgamento do RE 574706, votos no sentido de que o valor que é recuperável (a exemplo de tributos como o ICMS, PIS e COFINS) não afeta o patrimônio, não faz parte do valor da mercadoria e é registrado em conta provisória na contabilidade da empresa.

É esta a interpretação colhida no Direito Empresarial, comercial ou nas normas contábeis/societárias, as quais devem ser importadas do Direito Privado, em obediência ao previsto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), para se afirmar que a BASE DE CÁLCULO do ICMS atinente ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) é o valor contabilizado pela empresa sob o título ou rubrica “mercadoria”, pois, ao fazer esse registro na contabilidade, a empresa exclui os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS E COFINS, ficando como valor correspondente à entrada da mercadoria, o valor da compra ou da aquisição, com a inclusão de todas as parcelas que oneram essa operação, tais como o frete, o seguro e o IPI (não recuperável).

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 13, §4º, I da LC 87/96.

Quanto à retroatividade da I.N 52/2013, o Estado da Bahia não fez nenhuma inovação, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, em consonância com o que está disposto nos arts. 142, e § 1º do art. 144 do CTN.

Nesse diapasão, o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 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 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, a final pela Procedência do Auto de Infração.

Em sessão de julgamento, restou deliberado pelos membros desta 5ª JJF que o PAF fosse diligenciado à PGE/PROFIS, posto que o caso em exame tem gerado interpretações divergentes entre o órgão de fiscalização (Superintendência de Administração Tributária - SAT da SEFAZ-BA), o CONSEF e o Poder Judiciário baiano; bem como considerando a relevância da questão que poderá ter reflexos diretos no interesse da arrecadação da Fazenda Pública Estadual.

Também foi pedido que a PGE informe se as recentes decisões do TJ-BA, em desfavor do erário foram objeto de interposição de recurso visando à manutenção da interpretação contida nas normas da Instrução Normativa nº 52/2013 (fls. 138/139).

Em Parecer de fls. 144/145, a Procuradoria Geral do Estado por meio da Procuradoria Fiscal na pessoa da Douta Procuradora Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, após relatar a motivação do pedido

de diligência, passa ao exame da questão levantada.

Aduz que tem havido, de quando suscitada a diligência até agora, notável e importante modificação em tal panorama jurisprudencial, visto que a última e mais recente decisão proferida pelo TJ/Bahia, 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 nº 0553866-57.2014.8.05.0001, que deu provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, no qual restou decidido que “Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.” Restou concluso também que “A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. Diz ainda que “A instrução Normativa SAT nº 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.”

Conclui a nobre Procuradora que *“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.”*

Considerando que o autuado e o autuante não foram cientificados do resultado da diligência encaminhada à Procuradoria Geral do Estado – PGE, apesar de este procedimento ter sido solicitado na diligência, a 5ª JF deliberou, por unanimidade, pela conversão do presente feito em diligência à IFEP Comércio, a fim de que o órgão competente da repartição fazendária intime-os com a posterior entrega do seu resultado, com o prazo de 10 (dez) dias para o sujeito passivo possa se manifestar. Após isto, deverá ser dada ciência ao auditor fiscal que elaborou a informação fiscal.

Na manifestação o contribuinte, fls. 168/174, através de seu representante, de início, sintetiza os fatos, no qual reproduz a infração, destaca a sua alegação principal, insere o pedido de diligência proferido pela 5ª JF e transcreve posicionamento da PGE/PROFIS. Destaca que o julgado trazido pela PGE/PROFIS, não se aplica a situação da autuada, considerando que o Acórdão citado, trata-se de base de cálculo de estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do CD, que não é o caso em questão, por ser empresa do ramo varejista, no qual adquire bens de fornecedores terceiros, não produzindo os produtos que serão comercializados. Desse modo sustenta que não se trata de mudança de entendimento por parte do TJ/BA, conforme tentou sustentar a PGE, mas de contexto totalmente diverso ao presente, não merecendo prosperar as argumentações trazidas na diligência. Acosta jurisprudência do TJ/BA, Agravo de Instrumento, Processo nº 0021754-27.2016.8.05.0000; Apelação, Número do Processo 0524431-38.2014.8.05.0001, Agravo de Instrumento, Processo nº 0017564-89.2014.8.05.0000.

Ao final sustenta que não restam dúvidas do desacerto da fiscalização ao constituir o ICMS sobre a utilização de base de cálculo supostamente superior à LC 87/96, em operações de transferência de mercadorias do CD – Centro de Distribuição, localizado no Estado de São Paulo para sua filial localizada no Estado da Bahia. Pede pela Improcedência do Auto de Infração.

Em manifestação, os autuantes, fls. 177/183, reproduzem parte do Parecer da PGE/PROFIS, juntamente com seus argumentos, com o destaque à última e mais recente decisão proferida pelo

TJ/BA, que filiou-se indiscutivelmente à tese sustentada na autuação. Reproduz a Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.001.

Destacam a posição da D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Veronica Moreira Ramiro, no Processo 0513561-60.20016.8.05.0001 – Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal). Ao final clamam pela Procedência total do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente constato que o Auto de Infração em lide foi lavrado com a estrita observância ao disposto no RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99), e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Ressalto que nos termos do art. 125, inc. I, do COTEB, não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual. De igual modo o RPAF aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999 e alterações preceitua no art. 167, III que não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

O defendente suscitou preliminarmente a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o método utilizado pela fiscalização é contrário à lei e à jurisprudência.

Afasto essa preliminar de nulidade, pois a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei nº 7.014/96). Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa nº 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a Instrução Normativa nº 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN. Por seu turno, a jurisprudência citada na defesa não vincula o procedimento a ser adotado pela fiscalização.

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 legais.

No mérito, a presente lide reside na interpretação de norma que define 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, tudo relativo ao exercício de 2013.

Consoante a detalhada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram 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, fls. e CD-Mídia, 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 as transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

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 Instrução Normativa nº 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.

Consequentemente, o Estado da Bahia não fez nenhuma inovação, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, em consonância com o que está disposto nos arts. 142, e § 1º do art. 144 do CTN.

Nesse diapasão, o ente federativo não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 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 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”.

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 o 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 imposto cobrado 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.

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, expurgado dos tributos recuperáveis e acrescido dos tributos incidentes na transferência, tal como adotado no lançamento fiscal.

Infração procedente.

Voto pela PROCEDENCIA do Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço licença aos meus pares para divergir apenas no tocante à aplicação da multa aplicada pelo cometimento da irregularidade, à razão de 60%, a despeito de reconhecer inegável brilhantismo no teor do voto da d. relatora.

É que, formalizada em 17.3.2017, a autuação atingiu também fatos geradores ocorridos de janeiro a setembro de 2013, época em que não vigoravam ainda os efeitos interpretativos imputados pela Instrução Normativa nº 52/2013, referenciada pela impugnante à fl. 31 e analisada às fls. 38, 39 e 40, com remissão ao art. 106 do CTN.

Com efeito, tem o mencionado ato da Administração Fazendária baiana a pretensão de esclarecer, aos olhos do Estado da Bahia, quais são os integrantes da base de cálculo nas transferências interestaduais para efeito de apropriação dos créditos fiscais por parte do destinatário baiano, inclusive nos casos de se adotar a entrada mais recente da mercadoria.

Assim descreve a ementa:

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013

(Publicada no Diário Oficial de 18/10/2013)

Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, 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 SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, ... **RESOLVE esclarecer** que...” (negritos da transcrição)

Assim, sem sombra de dúvidas, o referido ato do Superintendente emprestou uma interpretação do mandamento estipulado no §4º do art. 13 da LC 87/96.

Não parece ser o melhor argumento aquele de assumir a Instrução sob exame a natureza jurídica procedimental, prevista no art. 144, §1º, do CTN. Não se percebe em seu conteúdo orientação para se adotar novos critérios de auditoria na apuração de irregularidades ou implantar novos processos de fiscalização, dentre outras providências.

Tem a referida norma a função de interferir no aspecto quantitativo do fato gerador do ICMS, em se tratando de transferências interestaduais, indicando quais componentes econômicos devem e não devem compor a base impositiva em tais operações, traduzindo, no ver fiscal, o que significa entrada mais recente da mercadoria, por exemplo. Seus comandos, portanto, interferem diretamente no valor do tributo devido, **têm conteúdo de direito material** e fica muito distante

de significar mero procedimento inaugurado pelo fisco, em face de inovações tecnológicas ou em face de adoção de novos métodos de auditoria.

Veja-se o pensamento de Sacha Calmon Coelho (In Curso de Direito Tributário Brasileiro, 2011, p. 668):

*“O §1º (do art. 144 do CTN), fazendo coro com a melhor doutrina processual, dispõe que as normas procedimentais (normas adjetivas) referentes ao lançamento, inclusive garantias e privilégios, aplicam-se de imediato aos casos em curso, isto é, aos **procedimentos preparatórios e revisionais do lançamento e ao próprio ato formal de lançamento**, exceto para o efeito, já agora **substantivo** (direito material), de atribuir a responsabilidade tributária a terceiros, ainda que em caráter subsidiário ou mesmo de simples garante, que isto só a lei formal e substantiva, pode, impessoal e genericamente, fazer” (negritos da transcrição).*

Embora não conste explicitamente na multicitada Instrução o objetivo de se dar interpretação ao que se entende por entrada mais recente da mercadoria, fica patente no seu teor que foi este o seu intento, até porque não há na Lei Complementar nº 87/96 desdobramentos a respeito de quais são os componentes desta base de cálculo. Logo, o que a referida norma fez foi dar interpretação ao que se entende por entrada mais recente da mercadoria.

Neste sentir, como no intervalo mencionado ainda não existia a Instrução Normativa nº 52/2013, revestindo-se tal ato de conteúdo interpretativo, há de se aplicar o disposto no inciso I do art. 106 do CTN, a saber:

“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;”

Destarte, tem a divergência o intuito de excluir da condenação a sanção pecuniária de 60%, no período compreendido de janeiro a setembro de 2013, considerando a autuação parcialmente procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910001/17-0**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$137.111,29**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2019.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATORA

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR