

A. I. Nº - 206891.0101/18-3
AUTUADO - VIA VAREJO S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e
PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/01/2020

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0210-01/19

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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 11/12/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor total histórico de R\$1.701.825,72, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.*

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2014, janeiro a dezembro de 2015.

Consta adicionalmente no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração que: [...] *O presente trabalho tem amparo nas decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia – TJ/BA (Processos nºs 0513561-60.2016.8.05.0001 e 0553866-57.2014.8.05.0001). EXERCÍCIOS DE 2014 A 2015- INFRAÇÃO - ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I, DO §4º DO ATR. 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 TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS 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 acostaram aos autos, fls. 18 a 34, explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho fiscal realizado: Auditoria Fiscal – Contábil do ICMS – Base de Cálculo nas operações de transferências interestadual – art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

O autuado, por intermédio de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls.51 a 69). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Em síntese, diz que a autuação decorre de 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 no Estado da Bahia.

Observa que o trabalho fiscal tem como suporte central a Instrução Normativa 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.

Sustenta que o critério eleito pela fiscalização, para a composição da “nova” base de cálculo, baseou-se nos direcionamentos da Instrução Normativa nº 52/2013, razão pela qual se vale da presente defesa, no intuito de cancelamento do crédito tributário exigido.

Reporta-se sobre a atividade mercantil da empresa *versus* a base de cálculo utilizada pela Fiscalização.

Consigna que, em conformidade com o estabelecido pela alínea “a”, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, estabelecer normas sobre base de cálculo de imposto é matéria reservada à competência de Lei Complementar. Reproduz o referido dispositivo constitucional.

Diz que, atendendo ao texto constitucional, é a LC nº 87/96 que possui competência para estabelecer a base de cálculo do ICMS, desse modo, a referida lei prevê, para as operações de transferência, critérios para aplicação da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º, I, do art. 13, cuja redação transcreve.

Salienta que, assim sendo, verifica-se que o legislador complementar elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nessas operações, de modo que quando o estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).

Assinala que atua no comércio varejista, comercializa produtos que, por vezes, são originados dos Centros de Distribuição, i.e., do mesmo titular, localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência, sem alteração de titularidade.

Aduz que, na realização das operações acima descritas, utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Alega que a Fiscalização efetuou a autuação com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que a própria Fiscalização denominou de “custo de aquisição”. Ou seja, a última entrada com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis, no caso PIS, COFINS e ICMS, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria com alíquota interestadual.

Em resumo, diz que os autuantes alegam que o valor do crédito de ICMS utilizado pela empresa seria maior do que aquele previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, haja vista que os tributos recuperáveis, ICMS, PIS e COFINS, deveriam ter sido expurgados do “valor da entrada mais recente” da respectiva mercadoria.

Observa que a conclusão acima pode ser revelada a partir da análise dos anexos do Auto de Infração, mais especificamente no “Demonstrativo de Apuração de Base de Cálculo [...]”, com a seguinte sistemática:

- (i) *Retirou o valor do ICMS, do PIS e da COFINS do valor de aquisição mais recente da mercadoria pelo Centro de Distribuição;*
- (ii) *Em seguida, acresceu o valor do ICMS sobre a operação de transferência/saída interestadual*
- (iii) *Apurou o ICMS na operação com base no valor acima;*

Diz que, adotando o procedimento realizado acima, a Fiscalização fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado “custo de aquisição” da mercadoria.

Afirma que o equívoco cometido pela Fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente”, previstos pela LC 87/96, pois, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo/interpretação no sentido de que para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela Fiscalização.

Destaca que, ainda que, por hipótese, admita-se que a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei nº 87/1996, que fala em “custo da mercadoria produzida”, tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o que não é o caso.

Alega que o disposto acima parece ter sido de fato a pretensão da Fiscalização, tendo em vista que 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 das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Acrescenta que não se trata, portanto, do mesmo suporte fático da autuação em apreço que envolve dois estabelecimentos comerciais.

Registra que, no caso acima, o Eg. STJ decidiu pela aplicação do inciso II, ou seja, pela eleição da base de cálculo das empresas que possuem atividade industrial. Reproduz a ementa da referida decisão.

Assevera que o fundamento da Fiscalização para a autuação não merece qualquer atenção, uma vez que a empresa não dispõe de estabelecimento industrial.

Conclusivamente, afirma que a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela empresa é maior daquele previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96 é insubsistente, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo a autuação ser cancelada na sua totalidade.

Prosseguindo, reporta-se sobre a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por Instrução Normativa.

Destaca que a divergência entre a base de cálculo adotada pela empresa e a base de cálculo pretendida pela Fiscalização decorre, exclusivamente, da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, ou seja, se não existisse a instrução normativa, a divergência em tela não existiria.

Afirma que uma Instrução Normativa, por sua própria natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto.

Diz que, considerando as instruções normativas como espécie do gênero maior de atos administrativos, o professor Alexandre Mazza, ensina que as instruções normativas são atos expedidos “pelo superior hierárquico e destinadas aos seus subordinados, são ordens escritas e gerais para disciplina e execução de determinado serviço público”.

Acrescenta que, na mesma linha, o consagrado administrativista Diogenes Gasparini define as instruções normativas como “a fórmula mediante a qual os superiores expedem normas gerais, **de caráter interno, que prescrevem o modo de atuação dos subordinados em relação a certo serviço** [...] Assemelha-se ao aviso, à circular e à ordem de serviço”.

Diz que, desse modo, a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico, impondo ao contribuinte obrigações diversas daquelas previstas nas leis.

Assevera que a Instrução Normativa nº 52/2013 inova no tocante a base de cálculo do ICMS em operações de transferências e altera substancialmente a obrigação tributária da empresa, pois caso não existisse a referida Instrução Normativa seria impossível adotar o entendimento aplicado pela Fiscalização na autuação.

Registra que, nesse sentido, em brilhante decisão deste E. Conselho de Fazenda pela Segunda Câmara de Julgamento, em caso idêntico do mesmo contribuinte, já definiu que a IN nº 52/2013 não pode sobrepor a lei. Reproduz a ementa da aduzida decisão. Acrescenta que referida decisão

está em perfeito alinhamento com o recente posicionamento do Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, conforme transcrição que apresenta.

Salienta que, dessa forma, decidir em sentido contrário implicaria em submeter o Estado da Bahia ao ônus da sucumbência. Neste sentido, aponta o risco reproduzindo trecho da sentença proferida no processo acima citado.

Frisa que, atentos às modificações ocorridas no entendimento jurisprudencial da matéria, tanto no âmbito do COSEF, quanto no Tribunal de Justiça da Bahia, e as modificações introduzidas pelo novo Código de Processo Civil, que podem gerar prejuízos ao Estado da Bahia pelo duro ônus da sucumbência, a 5ª Junta deste e. Conselho tem convertido todos os processos em diligência.

Esclarece que apesar da existência de decisões recentes no âmbito do TJ/BA que tenham entendido pela aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, referidos julgados apenas se limitaram a discutir o conceito de custo, o que não se coaduna com a tese ora trazida. Acrescenta que em verdade, o que se debate no presente feito é a aplicação do termo “custo” ao cálculo das operações praticadas pelas empresas comerciais, posto que a LC 87/96 somente utiliza esta terminologia para operações de empresas industriais.

Conclusivamente, diz que assim sendo, resta claro que a Instrução Normativa nº 52/2013 sucumbe diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, o que reforça as razões para cancelamento do presente Auto de Infração, evitando-se assim, potencial passivo decorrente de sucumbência judicial.

Continuando, reporta-se sobre a aplicação equivocada dos preceitos da Instrução Normativa nº 52/201 e necessidade de diligência fiscal.

Consigna que caso o entendimento da Junta de Julgamento Fiscal seja pela aplicação da IN 52/2013 ao caso concreto, cumpre esclarecer alguns pontos não observados pela Fiscalização.

Diz que, conforme já mencionado anteriormente, o método previsto na IN 52/2013, para definir o “custo de aquisição” - VEMR das mercadorias deve ser da seguinte forma:

Passo 1: Tomar o valor correspondente ao valor da entrada mais recente no “Estabelecimento Remetente”, advinda de estabelecimento comercial ou industrial de **outro titular**;

Passo 2: Desse valor, retirar o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, do PIS e da COFINS)

Passo 3: Em seguida, adicionar o valor do ICMS na saída da mercadoria para o Estado da Bahia.

Sustenta que, após análise da metodologia da Fiscalização, torna-se necessário que o processo seja convertido em diligência, a fim de que haja o refazimento de todo o seu trabalho.

Alega a não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais.

Diz que a Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece que o “valor da entrada mais recente” deve ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento de outro titular.

Diz que isso ocorre porque a Fiscalização deve ter a cautela em verificar se há alguma hipótese de isenção do PIS/COFINS na operação de venda (terceiro) ao Centro Distribuidor, que é o estabelecimento remetente em outro estado, para não retirar PIS/COFINS inexistente da base de cálculo do ICMS, causando prejuízos ao Contribuinte.

Alega que, em desrespeito ao disposto acima, verifica-se no Demonstrativo elaborado pelos autuantes - “DEM Apuração VEMR”, que em diversos casos consideraram Notas Fiscais de Transferência de Mercadorias entre filiais da mesma pessoa jurídica para apurar o “Valor de Entrada mais Recente.

Salienta que é pacífico que inexistente incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias entre filiais, tendo em vista que a própria Lei Federal que rege essas contribuições é bem clara quanto à formação da base de cálculo, no caso Valor do Faturamento.

Diz que desse modo, surge a necessidade de realização de diligência fiscal, para deduzir do valor que a Fiscalização pretende estornar, a presunção de PIS e COFINS retirado do “Valor de Entrada Mais Recente”, nas hipóteses em que a Fiscalização considerou com a última entrada “aquisições” de estabelecimento do mesmo titular, Operações de Transferência.

Sustenta, também, a não incidência do PIS/COFINS - Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem.

Alega que, nesse caso, a Fiscalização não se preocupou em verificar se algumas mercadorias arroladas na 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.

Frisa que, para melhor visualização, apresenta os “Telefones Celulares” e “Tablets” que foram objeto da autuação, de forma exemplificativa.

Diz que o artigo 28 da Lei nº 11.196/05, com redação vigente à época dos fatos geradores, estabelecia o seguinte:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:

(...)

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo;

Assevera que o mesmo ocorreu em relação ao “Microcomputadores” e “Autorádios”, conforme que também apresenta.

Assevera que, nos exemplos apresentados, mesmo que o entendimento da Fiscalização prevaleça, o que não acredita, a não incidência do PIS/COFINS nessas operações afasta qualquer suposto direito creditório da Fiscalização.

Conclusivamente, requer que seja procedida diligência fiscal, por Auditor Fiscal estranho ao feito, a fim de que sejam verificadas, no demonstrativo elaborado pela Fiscalização, as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Finaliza a peça defensiva, requerendo a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, que seja deferida diligência realizada por fiscal estranho ao feito para que sejam expurgados da autuação os itens cuja legislação excluiu do campo de incidência do PIS e COFINS, ou para que a Procuradoria do Estado se manifeste acerca da postura a ser adotada diante dos precedentes apontados. Requer, por fim, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Um dos autuantes prestou a informação fiscal (fls.151 a 165). Contesta a alegação defensiva de insubsistência do Auto de Infração. Diz que o argumento defensivo em função da atividade do estabelecimento, falta de subsunção do fato à norma, não merece prosperar, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, traz o entendimento de que a base de cálculo é para atividade industrial diferente da atividade comercial, sendo que isto nunca foi enfrentado nos tribunais de justiça, portanto, já ficou justificada a legalidade do procedimento fiscal ao longo do tempo.

No tocante à base de cálculo do ICMS, diz que conforme já mencionado no item precedente, constam deste processo 33 (trinta e três) páginas, frente e verso com os esclarecimentos dos Auditores Fiscais fundamentando a Auditoria realizada.

Registra que, nesse sentido, por questão de economia processual, não repetirá as razões que levaram à constituição do crédito tributário, bastando verificar o contido às fls. 18 a 34 dos autos.

Afirma que, contrariamente ao sustentado pelo impugnante, tanto o CONSEF/BA quanto o E. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA) confirmam o acerto dos fundamentos esposados na

autuação, consoante pode ser verificado nas decisões cujas ementas reproduz e também no extrato de decisão proferida pelo TJ/BA, em sede de Apelação.

Reporta-se sobre o entendimento de outros Estados, referente à exclusão dos tributos recuperáveis, bem como reporta-se sobre a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013.

Salienta que a questão debatida na autuação consistiu em desmitificar se o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE inclui os tributos recuperáveis ou não, qual o significado que deve ser apropriado pelos Fiscos estaduais para atender a regra contida na norma complementar LC nº 87/96. Aduz que neste diapasão busca-se a interpretação teleológica para obter a racionalidade em conjunção com a finalidade.

Observa que a LC nº 87/96 estabelece um novo pacto federativo, com redistribuição dos recursos, diminuição das desigualdades regionais, portanto, estabelece uma forma de distribuição da parcela dos impostos arrecadados em função do centro consumidor, onde estados mais pobres tem muito consumidores, mas uma produção incipiente. Diz que neste contexto, insere-se a interpretação dada ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, que não poderia ser ampliativa e sim restritiva.

Esclarece que o entendimento manifestado no trabalho fiscal, anteriormente, segue aquele que foi construído nos princípios da contabilidade na valoração do estoque das empresas baseado no PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 16(R1), que aborda de forma técnica, metódica e criteriosa, a avaliação dos estoques, de onde se depreende os conceitos PEPS (primeiro que entra, primeiro que sai), UEPS (último que entra, primeiro que sai), MÉDIO (custo médio das entradas).

Observa que o uso de cada um dos métodos determina um resultado diferente com a conta MERCADORIAS de uma empresa, e como consequência o valor de impostos a recolher mais ou menos. Diz que o Fisco federal em virtude deste fato, admite somente o PEPS e o MÉDIO. Registra que daí o conceito de VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, significar, entrada mais recente no estoque da empresa, não havendo como prosperar um entendimento distinto.

Assinala que este conceito vem sendo alicerçado nos Fiscos de outras unidades federativas, a exemplo do Estado de São Paulo, Minas Gerais e Paraná, que entendem e corroboram com a exclusão dos impostos recuperáveis do conceito de VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE em suas respostas às consultas tributárias efetuadas por contribuintes, cujo teor reproduz.

Contesta a alegação defensiva atinente à aplicação equivocada dos preceitos da Instrução Normativa nº 52/2013. a) não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais; b) não incidência do PIS/COFINS para mercadorias beneficiadas pela MP do bem.

No tocante à não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais; diz que a glosa refere-se à compra originária, junto a terceiros. Explica que o autuado não procedeu a exclusão do PIS/COFINS nas operações subsequentes de transferências entre as filiais, portanto, contaminando a base de cálculo desde a origem. Sustenta que nesta toada, é cabível o estorno realizado.

Quanto a não incidência do PIS/COFINS para mercadorias beneficiadas pela MP do bem, diz que fica bem evidenciado nos demonstrativos, fls. 05 a 14, que tanto o PIS como o COFINS já estão com alíquotas ZERO, como pode ser constatado nas planilhas que serviram de base para a autuação. Acrescenta que, mesmo assim, a base de cálculo ainda estava superior ao previsto na referida LC 87/96.

No que tange à alegação defensiva relativa à aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, afirma que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º do Código Tributário Nacional, possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas. Neste sentido, invoca e reproduz diversas decisões do STJ.

Finaliza a peça informativa, mantendo o Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Inicialmente, no que tange ao pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante, a fim de que sejam verificadas no demonstrativo elaborado pela Fiscalização as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, constato que na Informação Fiscal as contestações do autuante no sentido de denegação do pedido são pertinentes.

Assim é que, no que concerne à alegação defensiva atinente a não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais; conforme esclarecido pelo autuante, a glosa de PIS/COFINS se refere à compra originária junto a terceiros. No caso, o autuado não excluiu o PIS/COFINS nas operações subsequentes de transferências entre as filiais, desse modo, contaminando a base de cálculo desde a origem.

No respeitante a não incidência do PIS/COFINS para mercadorias beneficiadas pela MP do bem, também assiste razão ao autuante quando diz que fica bem evidenciado nos demonstrativos, fls. 05 a 14, que tanto o PIS como o COFINS já estão com alíquotas zero, como pode ser constatado nas planilhas que serviram de base para a autuação.

O impugnante requer, também, a realização de diligência para que a Procuradoria do Estado da Bahia se manifeste acerca da postura a ser adotada diante dos precedentes apontados, conforme inclusive tem sido feito pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

No tocante a esse pedido, não vislumbro a necessidade de oitiva da PGE para solução da lide. Isto porque, a decisão do TJB trazida pelo impugnante tem data de 15/10/2016, enquanto na Informação Fiscal o autuante traz outra decisão em sentido contrário ao sustentando pelo impugnante, datada de 12/12/2017, portanto, em data posterior a mencionada pelo impugnante.

Ademais, este CONSEF em decisões recentes, a exemplo dos Acórdãos nºs 0229-11/19, 0191-12/19 e 0169-12/19, julgou Autos de Infração envolvendo a mesma matéria, conforme ementas abaixo reproduzidas:

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0229-11/19*

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. 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, inciso I, da LC nº87/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

*2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0191-12/19*

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre estabelecimentos da mesma empresa, devem ser excluídos os tributos recuperáveis. Tal entendimento decorre do sistema, jamais da IN52/2013, a qual somente interpretou a lei. Negada a redução ou dispensa de multa por impossibilidade legal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria

Diante do exposto, indefiro os pedidos de realização de diligências formulados pelo impugnante, com fundamento no art. 147, I, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

No mérito, cabe consignar que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de que é cabível a glosa de crédito fiscal em situações semelhantes à tratada neste Auto de Infração, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0327-11/15, cujo voto proferido pelo ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, reproduzido parcialmente abaixo, apresenta os fundamentos que culminaram no julgamento pela procedência da autuação:

[...]

No mérito, constato que o recorrente argumentou que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias deve estar incluso o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação, contestando o procedimento previsto na Instrução Normativa nº 52/13.

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

O Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

A citada instrução normativa reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devendo ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, afirmando que:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

[...]

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

Conforme se verifica da leitura do voto acima reproduzido, o ilustre Conselheiro abordou os aspectos atinentes à metodologia aplicada pelos autuantes com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, inclusive observou que a Instrução Normativa nº 52/2013 reflete o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, no sentido de que, para fins de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, § 4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Considerando os fundamentos esposados no voto acima referido e transcrito, os quais acolho como parte integrante deste meu voto, a autuação, no presente caso, se apresenta correta.

Vale acrescentar que a Fiscalização não está aplicando o custo da mercadoria produzida que diz respeito a empresas industriais - conforme aduzido pelo impugnante -, mas sim o custo de aquisição com a exclusão dos tributos recuperáveis ICMS, PIS e COFINS, ou seja, VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE.

Do mesmo modo, não procede a alegação defensiva de que houve alteração da base de cálculo do ICMS por Instrução Normativa. Na realidade, a Instrução Normativa nº 52/2013 apenas sinaliza no sentido de definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, servindo de orientação à Fiscalização no sentido de que, para efeito de consideração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais, art. 13, §4º, I da LC 87/96, devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis, ICMS, PIS e COFINS, e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Diante disso, a infração é subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0101/18-3**, lavrado contra **VIA VAREJO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.701.825,72**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de dezembro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR