

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0055/14-9
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0176-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/03/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0006-11/20

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 Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente. Revisão fiscal elaborada pelos autuantes reduz o valor do débito, acolhendo a argumentação defensiva. Infração parcialmente procedente. Prejudicada a realização de diligência frente a revisão fiscal realizada pelos próprios autuantes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O presente processo diz respeito ao Recurso Voluntário interposto pela autuada em face da decisão proferida pela 4ª JJF que julgou procedente em parte o Auto de Infração, lavrado em 16.12.2014, ciente em 22.12.2014, no valor original de R\$90.559,00, como tendo cometido a seguinte infração:

Infração 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.

Após analisar o Auto de Infração, a peça impugnatória apresentada pela autuada, fls. 48 a 71, protocolada em 20.02.2015, a Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, fls. 145 a 164, protocolada em 12.05.2015 e Manifestação apresentada pela autuada, fls. 182 a 194, protocolada em 25.05.2015, através o Acórdão JJF nº 0176-04/15, de 10.09.2015, assim decidiu a 4ª JJF:

O presente lançamento, ora analisado, reporta-se a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na legislação, no caso, transferências de produtos adquiridos de terceiros.

A exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular a devida e necessária base legal, em razão da Lei Complementar 87/96 especificar quais sejam, quer de produtos transferidos por industrial, quer por Centro de Distribuição.

Inicialmente, embora tenha abordado na peça defensiva a apresentação de argumentos que a primeira vista poderiam levar o julgador a dar tratamento de preliminar, em verdade, os argumentos trazidos se referem a mérito. Ainda assim, algumas considerações são necessárias.

Em primeiro lugar, o lançamento atende aos requisitos de validade e eficácia, não se observando qualquer das situações elencadas nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, que pudessem conduzir à declaração de nulidade.

Quanto a eventual citação equivocada de dispositivo legal tido como infringido, há de se aplicar o regramento contido no artigo 19 do RPAF/99, segundo o qual a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

E tanto não houve prejuízo à defesa, que o sujeito passivo compareceu ao processo, rebatendo-o em todos os

seus termos, o que demonstra ter perfeitamente compreendido a acusação fiscal.

Da mesma forma, o ato de lançamento atenta para as disposições do Código Tributário Nacional, não sendo válido invocar-se qualquer nulidade do mesmo.

O fato da autuação mencionar decisão do STJ que eventualmente não guarde relação com o caso em tela, não a macula de qualquer vício, uma vez que o teor da acusação foi plenamente entendido, tendo o contribuinte comparecido ao feito e se defendido amplamente, exercendo, aliás, o seu direito, tanto é que neste momento apreciamos as suas alegações. Por tais razões, adentro na análise da matéria propriamente dita.

As operações contestadas, reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pela autuada, a saber, a isenção/não incidência do PIS/COFINS nas operações de transferências, bem como as operações incluídas no programa de inclusão digital.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já travadas neste Órgão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

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

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

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

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão.

Ocorre que, na forma estatuída pelo Código Tributário Nacional (CTN), especialmente no inciso I do artigo 106 que "a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."

Isso por que a regra é a irretroatividade da Lei, especialmente em matéria tributária, que possui gênese na aliena 'a' do inciso III, do artigo 150 da Constituição Federal, o qual dispõe que "sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III- cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; (...)."

Tal princípio encontra-se de forma genérica, nos direitos e garantias individuais, especialmente no inciso XXXVI do art. 5º da Constituição brasileira, impedindo seja um tributo cobrado em face de fatos geradores havidos em período pretérito ao da égide da lei que os haja instituído ou majorado.

Trata-se de verdadeira garantia de segurança jurídica de um direito subjetivo atinente ao contribuinte, parte teoricamente mais fraca da relação a qual é submetido em razão do poder de tributar do Estado, com o fito de assegurar certeza quanto a atos pretéritos praticados, direcionando a atuação da lei nova, seja ela mais gravosa, seja ela criadora de novos encargos ou ônus, para o futuro, isto é, de modo prospectivo.

Eduardo Sabbag, em seu Manual de Direito Tributário. p. 186, assim entende a respeito: "(...) não é inoportuno afirmar que não existem 'exceções' ao princípio da irretroatividade tributária. De fato, não há tributo que a tal regra não se submeta. (...) as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei 'interpretativa' e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo 'exceção'. (...)."

Esta é a regra geral. Todavia, como visto linhas acima, o mencionado artigo 106 do CTN nos fala acerca da possibilidade de retroação da norma legal, quando meramente interpretativa, a qual parte da doutrina entende inaplicável, diante de entendimento de ferir o princípio da segurança jurídica.

Todavia, em que pesem tais críticas, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deva ser aceito.

Como exemplo, posso citar o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) a respeito da validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada, conforme manifestação do Pleno quando da apreciação de Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 605/DF, cujo relator foi o Ministro Celso de Mello:

"EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO. A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA. PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE. CARÁTER RELATIVO. LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA (...).

1. É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autêntica.

2. As leis interpretativas – desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo – não traduzem usurpação das atribuições institucionais do Judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder.

3.(...)

4.(...)

5. Na medida em que a retroação normativa da lei não gere e nem produza os gravames referidos, nada impede que o Estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo.

6. As leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem ordinariamente, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, não assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrogável, o princípio da irretroatividade".

Dito isso, analisemos a natureza jurídica da Instrução Normativa. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhista, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

Sua função precípua é a de completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em uma outra norma, jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A Instrução Normativa diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições que devem ser seguidas por aqueles parâmetros específicos naquele ato administrativo, ou seja, e em síntese, a trata-se de ato administrativo o qual deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico.

Dito isso, observo que a Instrução Normativa não cria, modifica ou extingue norma. apenas e tão somente a interpreta, e aclara a aplicação de norma posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, somente auxiliares à lei e, logo, não podem extrapolar o que está disposto na norma.

O STF, no que diz respeito à hierarquia normativa, tem entendimento pacificado desde 1991 (o qual é aplicado até hoje nas decisões dos tribunais e do STJ), e que não deixa dúvidas com relação a posição hierárquica e validade das Instruções Normativas, como o da ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo:

"As instruções normativas, editadas por órgão competente da administração tributária, constituem espécies jurídicas de caráter secundário. Cujas validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância dos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, ou Decretos presidenciais, de que devem constituir normas complementares. Essas instruções nada mais são, em sua configuração jurídico-formal, do que provimentos executivos cuja normatividade esta diretamente subordinada aos atos de natureza primária, como as Leis e as medidas provisórias, a que se vinculam por um claro nexo de acessoriedade e de dependência."

Da mesma forma, posso mencionar decisão prolatada na ADI 536/DF a respeito:

"Ementa: - CONSTITUCIONAL. ADMINISTRATIVO. TRIBUTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA: NATUREZA. CTN , ART. 110 . I. Os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias tem por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. CTN , art. 100 , I. Destarte, se essa interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não esta sujeito a jurisdição constitucional concentrada. II. Precedente do Supremo Tribunal Federal : ADIn n. 311- 9-DF. III. Ação direta de inconstitucionalidade não conhecida".

Assim, tal instrumento normativo, ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, apenas se cumpre a interpretar a norma legal já vigente.

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez

que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos, e não como pretende a autuada.

De igual forma, a resposta das consultas trazidas pela autuada em sua peça, não podem ser acolhida, até pelo fato da mesma vincular apenas e tão somente aquele que a formula. Caso desejasse, poderia fazer ela mesma, ao estado da Bahia, usando a sua prerrogativa de contribuinte, uso de tal instrumento, e aí sim, poderia invocar a resposta dada como motivo para o seu procedimento.

No entender de Hugo de Brito Machado “...o processo de consulta tem por fim ensinar ao contribuinte oportunidade para eliminar dúvidas que tenha na interpretação da legislação tributária. A consulta pode ser feita diante de um caso concreto, já consumado, como diante de uma simples hipótese formulada pelo contribuinte.” (Curso de Direito Tributário, 28ª edição, 2007, Editora Malheiros, pág. 472).

A formulação de consulta junto à administração tributária é uma das muitas manifestações do direito de petição. A consulta administrativo-tributária permite ao contribuinte obter orientação segura a respeito da interpretação e da aplicação da legislação tributária e aduaneira a um caso concreto que envolve sua atividade, permitindo que ampare sua conduta em entendimento vinculante para os órgãos fazendários. A consulta tributária permite ao contribuinte conhecer, com antecedência, a interpretação oficial e autorizada sobre a incidência da norma tributária e, assim, planejar a vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades, ou seja, é indicativo de lisura do contribuinte, pois se caracteriza como ação de quem quer agir de conformidade com o direito.

Feita a consulta, o consulente tem o direito de obter uma resposta escrita e fundamentada, pois a sua resposta constitui um ato administrativo que deve preencher todos os requisitos de validade próprios dos atos administrativos em geral.

Importante ressaltar que a resposta à consulta, certa ou errada, vincula a administração até que seja alterada. Deste modo, emitida a interpretação da Administração Pública, deve ser seguida por seus agentes até que o ato administrativo que a contém seja anulado ou tenha perdido o objeto em face de modificação da lei ou de situações de fato. A Administração Pública não pode negar validade a procedimento do contribuinte que esteja em conformidade com a orientação recebida em processo de consulta. E não só. Vincula, de igual forma, o consulente.

Ademais, tanto as consultas formuladas em outros estados, quanto a decisão trazida de órgão de julgamento de outra unidade da Federação, repita-se, não pode vincular o Estado da Bahia, diante da própria autonomia estadual em legislar e interpretar as normas legais, em obediência ao comando constitucional.

Fato é que ao contrário da alegação defensiva, a autuação foi pautada na Lei complementar 87/96, sendo a Instrução Normativa mero elemento esclarecedor da matéria, Além disso, a autuada não trouxe a respeito, prova consistente para se contrapor à acusação fiscal.

Já em relação aos tributos recuperáveis, núcleo da autuação, importante frisar que os créditos referentes aos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.” - NBC TG 16.

Uma dificuldade que aparece em relação ao lançamento, diz respeito ao fato de que existem setores que computam PIS e COFINS de forma cumulativa, sobre a receita bruta e o preço total dos produtos vendidos em cada fase de produção e comercialização, sem compensação de tais tributos em fases anteriores, sendo a incidência efetiva de PIS e COFINS equivalentes ao valor desses tributos computados sobre o preço final da venda, somados aos custos incluídos nos preços dos insumos e artigos de consumo intermediário. Quando esses produtos e serviços são adquiridos por outras empresas sujeitas ao PIS e COFINS cumulativas, o custo dessa incidência é transferido em cascata para o preço de bens e serviços em fases seguintes do processo de produção.

Há, ainda, a hipótese de incidência monofásica de PIS e COFINS, pois como ocorre apenas na distribuição do produto, calcula-se o montante devido sobre uma presunção do valor agregado da venda final, o que pode gerar uma majoração ou redução da alíquota efetiva sobre os artigos sujeitos a esse regime monofásico, se comparados com outros artigos sujeitos à regra geral. Além disso, aquelas empresas sujeitas ao regime não-

cumulativo podem fazer aquisições de insumos vendidos por empresas sujeitas ao monofásico cujas alíquotas são superiores, contudo, só poderá se creditar nos limites na alíquota determinada no sistema não cumulativo, sendo que os demais créditos não podem ser compensados, gerando, nesses casos, cumulatividade.

Tais situações, evidentemente, criam dificuldades para todos, tanto contribuintes, quanto os fiscos, diante da necessidade de análise acurada das operações, para se determinar a correção ou não das base de cálculo utilizadas no presente caso.

Quanto a tese defensiva de que nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa não incidiria PIS e COFINS, o que invalidaria a autuação, importante frisar-se que em sede de informação fiscal, foi esclarecida a metodologia utilizada pelos autuantes, qual seja o valor da entrada mais recente da mercadoria, o qual corresponde "ao valor da última entrada na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a Bahia", com a retirada do ICMS, e PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem, e ocorrendo mais de uma entrada na mesma data, adota-se o maior valor, pois mais benéfico para a Autuada, visto que o reflexo é um menor estorno de crédito de ICMS.

Com isso, fica devidamente esclarecido que o argumento defensivo não pode prosperar, e que a regra de não incidência de PIS e COFINS nas operações de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa foi obedecida.

De relação aos incentivos ao programa de inclusão digital, os argumentos foram acatados, com a devida e necessária revisão do lançamento, o que acarretou a sua redução, e conseqüente elaboração de novos demonstrativos.

Ressalto que tal programa, instituído pela Lei 11.196/2005, a qual isentou Desktops (PC's) e Notebooks da incidência do PIS e da COFINS, como instrumento de política econômica e social do governo Federal de incluir digitalmente parte da população, através de desoneração tributária.

Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, acompanho os autuantes em suas conclusões, diante do fato de que, na situação elencada pela autuada, em relação aos procedimentos adotados pela mesma, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que, irregular e incorreta.

Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, acompanho os autuantes em suas conclusões, diante do fato de que, na situação elencada pela autuada, em relação aos procedimentos adotados pela mesma, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que, irregular e incorreta.

Quanto ao pedido de revisão do lançamento, o mesmo ficou prejudicado, diante da informação fiscal, o que a tornou dispensável, ainda mais, diante do acatamento de parte do mesmos pelos autuantes, consoante firmado acima.

Frente a solicitação de afastamento da multa, falece a esta instância tal atribuição, vez que trata-se de penalidade aplicada por descumprimento de obrigação principal. Ademais, a decisão de 2º grau trazida pela autuada, ao menos por enquanto é isolada, ainda não se consolidando como jurisprudência.

Ao seu turno, a decisão judicial trazida ao longo do processo, trata-se de entendimento do juízo singular, em 1º grau, sujeita a reforma por instância superior, não tendo o julgador a obrigação de segui-la.

*Diante de tais motivos, julgo o feito **PROCEDENTE EM PARTE**, no valor de R\$76.110,89, consoante demonstrativo elaborado à fl. 165.*

Ciente da decisão prolatada, inicialmente, a Recorrente informa da tempestividade da sua peça recursiva, afirmando estar consoante o que determina o RPAF no artigo 171 e, portanto, apta a ser apreciada por uma das Câmaras de Julgamento deste Conselho.

Diz que a autuação decorreu de suposto erro na determinação da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, oriundas de Centros Distribuidores para a filial ora autuada.

Comenta que a autuação tem como suporte legal a Instrução Normativa nº 52/2013, que determina a exclusão dos tributos recuperáveis, ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo das operações analisadas, admitindo o acréscimo dos demais encargos suportados pelo estabelecimento remetente até a entrada da mercadoria em seu estoque.

Afirma que na decisão de piso, a Junta Julgadora, muito embora tenha reconhecido o incentivo do Programa de Inclusão Digital, manteve em parte a infração, pautando sua decisão no argumento que destaca:

*“(…) tal instrumento normativo [IN nº 52 de 18 de outubro de 2013], ato administrativo puro, destina-se ao corpo da administração pública, **apenas se cumpre a interpretar** a norma legal já vigente.*

Não há que se falar, pois, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração.

O regramento continua na Lei complementar, cabendo apenas à Instrução normativa interpretação do texto legal, não cabendo como pretende a autuada, o argumento de que houve mudança no critério de apuração da base de cálculo”.

Adentrando ao mérito da autuação, a Recorrente, trata da INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Afirma que, sendo um estabelecimento varejista, recebe parte das mercadorias que comercializa de outros estabelecimentos da mesma empresa, em especial Centros Distribuidores, que as transfere com base no que determina o Artigo 13 da LC 87/96, que transcreve:

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.

(Grifo nosso)

Com base no dispositivo acima, apresenta gráfico ilustrativo das operações que são objeto de definição por parte do mesmo, que apresenta a diferenciação entre os tipos de transferências passíveis de apropriação de custos de forma diferenciadas:

| | | |
|----------------------------------|---|-------------------------------|
| ATIVIDADE COMERCIAL | → | VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE |
| ATIVIDADE INDUSTRIAL | → | CUSTO DE PRODUÇÃO |
| MERCADORIAS NÃO INDUSTRIALIZADAS | → | VALOR DE MERCADO |

Como definido acima, afirma, sua atividade de varejista, que recebe transferências de Centros Distribuidores da mesma empresa, tem como base de cálculo (atividade comercial), o valor da entrada mais recente, que é o que pratica, modo não aceito pelos autuantes, que se basearam no que está disposto na Instrução Normativa nº 52/2013, que determina que a base de cálculo seria a última entrada com a exclusão do PIS, COFINS e ICMS, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

Afirma que ao determinar uma nova forma de cálculo para a base tributada, “equivalente”, na realidade, os autuantes criaram um novo conceito que denominaram “custo de aquisição”, o que leva a supor que os autuantes desejariam aplicar, no caso, o previsto no inciso II, do Parágrafo 4º, que diz respeito a atividades exclusivamente industriais.

Tal desejo, injustificável, é comprovado ao se ver que os autuantes utilizaram como respaldo para tal cálculo o que indica o precedente do Eg. STJ (Resp nº 1.109.298, que diz respeito, efetiva e exclusivamente a transferência de estabelecimento industrial para estabelecimento comercial, que não é o caso em lide.

Transcreve a Recorrente o enunciado no Resp acima, que comprova o tipo de entendimento para as operações objeto do referido processo, como abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96. 1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96. (...) 6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não

a entrada mais recente)”

Afirma a Recorrente que não pode prosperar a autuação, lastreada como está em pressuposto voltado para atividade industrial, vez que, “não dispõe de estabelecimento industrial”, e que, tal atitude fiscal, contraria o princípio da legalidade previsto nos artigos 150, I e 37 da Constituição Federal, que transcreve:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...)

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:
(...)

Além do mais, afirma, o lançamento não atende ao princípio básico previsto no CTN no artigo 142, para que seja considerado válido, como destaca:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.(grifamos)

Pugnando pela anulação da autuação cita destaques doutrinários, como o do Prof. Alberto Xavier, in “Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro – São Paulo, Ed. Resenha Tributária, 1977, p. 90.”

“A anulação é o ato pelo qual a Administração fiscal revoga, total ou parcialmente, o lançamento que, em virtude de erro de fato, erro de direito ou omissão, tenha definido uma prestação tributária individual superior à que decorre diretamente da lei. Ao invés do que sucede na figura do lançamento provisório excessivo (ou infundado) que deixa de produzir os seus efeitos por caducidade da providência em que se traduz, o lançamento definitivo excessivo (ou infundado) padece de um vício em sentido próprio, de uma nulidade : os efeitos cessam de se produzir mercê de um ato jurídico que os constata e que consequentemente os destrói retroativamente”.

Tendo por base a premissa de não haver previsão legal para a autuação em vista de seus fundamentos não terem respaldo legislativo, destaca: “E, por fim, nem se diga que a base de cálculo adotada pela fiscalização possui respaldo em Consultas Formais ou atos emanados pela Autoridade Administrativa para padronizar procedimento de auditoria, **uma vez que o art. 97 do CTN dispõe que a base de cálculo deve estar prevista em Lei.**”

Sequenciando, a Recorrente, apresenta o que denomina de Das Razões Recursais, apresentando como destaque:

Da Base de Cálculo – Transferência Interestadual Entre Estabelecimentos do Mesmo Titular – Comércio/Varejo

Afirma que a discussão central no presente processo gira em torno da correta base de cálculo do ICMS a ser adotada nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, em diferentes Estados, se: “**(i) é o valor da entrada da mercadoria mais recente no Estabelecimento Remetente (localizado em outro estado), o que reflete o preço de venda do fornecedor; ou (ii) se é o valor equivalente ao “custo de aquisição” (conforme pretende o autuante).**”

Volta a afirmar que a base de cálculo do imposto está claramente definida na alínea “a” do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, dislinada pela LC 87/96, no artigo 13, inciso I, que define o valor da operação como sendo o preço livremente acordado entre vendedor e comprador.

Afirma que, em se tratando de transferências, os conceitos de comprador e vendedor se

confudem. O legislador, buscando disciplinar a matéria, estabeleceu bases que impedem uma possível manipulação de preços por parte dos contribuintes, elegendo como critérios para aplicação correta da base de cálculo o que determina a LC 87/96, no § 4º, I, art. 13, texto, aliás, reproduzido pelo RICMS/BA no artigo 56, inciso V, abaixo transcrito:

Art. 13. §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;

Comenta a Recorrente que o legislador estabeleceu como critério correto para a base de cálculo, no caso em lide, atividade comercial, o valor da operação anterior, ou seja o valor da operação entre fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador), método utilizado em suas transferências para todos os Estados da Federação, não apenas para a Bahia.

Afirma que, estranhamente, a fiscalização, com base na Instrução Normativa 52/2013, alega que a base de cálculo por ela utilizada seria maior que a devida, devendo expurgar da base de cálculo os valores correspondentes aos “tributos recuperáveis”, no caso ICMS, PIS e COFINS.

Com esta pretensão, afirma, a fiscalização “trouxe novo entendimento acerca da base de cálculo prevista na LC 87/96”, interpretando que “o valor da entrada mais recente”, não deveria corresponder ao “valor da operação mais recente” e sim ao “custo de aquisição”.

Faz menção à forma como os autuantes procederam para estabelecer a base de cálculo das transferências, que foi:

- (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.*

Com base neste raciocínio, afirmam os autuantes, os tributos recuperáveis não comporiam o “custo de aquisição” das mercadorias, o que contraria frontalmente, o determinado pelo Regulamento do Imposto de Renda no artigo 289, como transcreveu:

Art. 28 O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§1 O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13).

§2 Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§3 Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal. (grifo nosso).

Afirma a Recorrente que o conceito acima expressado pelo RIR, diz respeito ao “custo das mercadorias vendidas”, o que não se pode confundir com “valor das entradas mais recentes”, e que ao criar um novo conceito, o de “custo de aquisição”, estão os autuantes inovando em conceituação tributária, ainda mais quando se trata de suporte em Instrução Normativa que tem tão somente caráter interpretativo, não tendo, em momento algum, força de lei.

Destaca, textualmente, a Recorrente:

Ademais, se levarmos em consideração a interpretação sugerida pela Fiscalização, ensejaria uma quebra da ordem natural da sistemática do ICMS nas operações interestaduais. É que além de o remetente estar “vendendo” por um preço abaixo ao de compra, a glosa do crédito no estabelecimento aqui na Bahia, ensejaria um pedido de restituição pelo estabelecimento do Remetente, o que decerto não seria deferido pelo Estado de Origem, conforme entendimento já consolidado em diversos estados.

Reproduz, em seguida, respostas a consultas sobre o assunto formuladas a Secretarias de Fazendas de alguns Estados, bem como, decisão de julgado a respeito, todos corroborando com a sistemática de cálculo por ela utilizada para determinar a base impositiva e os valores do ICMS a

ser destacado nas suas transferências.

Questiona a Recorrente qual seria o posicionamento do Fisco baiano quando se tratar de transferências semelhantes tendo o Estado da Bahia como remetente. Aceitaria ter a base de cálculo reduzida e assim receber valores a menor do ICMS.

Para lastrear sua argumentação transcreve Voto Divergente do Conselheiro Daniel Ribeiro em processo similar, Acórdão CJF nº 0243-12/15, abaixo:

“[...]Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos [art. 13, §4º, I, II e III da LC 87/96 e Art. 17, §7º, I da Lei 7.014/96] percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omissão ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se o que se verifica é uma divergência de interpretação do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão “entrada mais recente”.

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercancia.

Outrossim, quando a legislação quis se referir especificamente a custo da mercadoria assim o fez e, além disso, mesmo que se admitisse tal interpretação, a justificativa da exclusão do PIS e COFINS se dá pelo fato de serem tributos recuperáveis não coaduna com a realidade das operações comerciais, pois nem sempre esses tributos efetivamente são recuperáveis.

Admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, ç

Outrossim, cumpre ressaltar que em não se tratando de matéria de inconstitucionalidade, mas sim de ilegalidade, bem como não se tratando a referida Instrução Normativa de ato normativo emanado por autoridade superior, está dentro do âmbito de competência deste Conselho afastar a sua aplicação no caso concreto.”

Sequenciando suas razões recursais, a Recorrente passa a tratar do que denomina:

DO ENTENDIMENTO EXARADO PELO FISCO AO ART. 13, §4º, I DA LC 87/96, SOB A LUZ DA IN 52/2013 – EFEITOS PROSPECTIVOS.

Tratando da aplicabilidade da Instrução Normativa 52/2013, afirma que o ordenamento jurídico brasileiro veda a aplicação retroativa da inovação que tenta impor o Fisco baiano, e, que a Administração Tributária sempre deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral do direito tributário, prevista no § 4º, I do art. 13 da LC 87/96, o que pode ser comprovado pelo Termo de Encerramento de Fiscalização contido em seu livro de Ocorrências.

Com base no que acima apresenta, define que caso se pudesse acatar a supremacia da IN 52/2013 sobre as leis a que deve respeito, considerando que a mesma editada em 14.12.2013, somente poderia ter seus efeitos a partir de 15.12.2013, qualquer aplicação para o exercício fiscalizado, 2010, a teor do artigo 146 do CTN, que transcreve:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução. (grifos nossos)

Destaca mais ainda a Recorrente que a administração tributária ao proceder com o aceite dos cálculos como por ela efetuados no transcurso das análises anteriores, criou, em realidade,

uma norma complementar que não poderia ser aplicada com efeito retroativo.

Diz mais ainda, ao pretender criar nova norma tributária, a administração fiscal vai frontalmente contra o que determina o CTN no artigo 100, transcrito:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. (grifos nossos)

Trata ainda a Recorrente da aplicação de multa no presente processo, o que contrariaria o inciso I do artigo 106 do Código Tributário Nacional, que transcreve:

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;

Cita e referencia o Acórdão CJF nº 0243-12/15, deste CONSEF, abaixo transcrito:

"[...] nos termos do art. 106, I, do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Assim, concordo com a redução total por conta de que a aplicação do cálculo do imposto, literalmente pelo valor da última entrada, sem expurgo dos tributos recuperáveis, encontra razoabilidade, não ficando comprovada má fé em se calcular o valor do tributo por este critério, principalmente pelo fato de que os fatos geradores deste auto, antecederam a Instrução Normativa nº 52/03, que serve tanto para instruir os autuantes como para o setor fiscal-contábil do contribuinte, e só após a sua publicação, não poderia ser invocada quaisquer dúvidas sobre o critério de cálculo. Fica excluída de ofício, a multa aplicada."

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta o PEDIDO:

Por todo o exposto, requer a Recorrente se dignem Vossas Senhorias a conhecer e dar provimento ao presente recurso voluntário, para que seja reformada a decisão a quo, cancelando-se integralmente a infração imputada no Auto de Infração nº 206891.0055/14-9, seja com base no reconhecimento de que a Recorrente apurou corretamente a base de cálculo, conforme determinado pelo art. 13, § 4º, I, da LC 87/1996, ou tendo em vista que o exercício fiscalizado foi em 2010 e a IN nº 52/2013 alterou a sistemática de apuração da base de cálculo somente em 2013, não podendo retroagir a fatos pretéritos.

Caso entenda pela manutenção da infração, o que não se espera diante das razões expostas, requer, subsidiariamente, que seja cancelada integralmente a multa, uma vez que a aplicação de penalidade não pode retroagir a fatos pretéritos ainda que a norma seja de caráter interpretativo, consoante o art. 106, I, do CTN;

VOTO VENCIDO

Tratando o presente processo de glosa de crédito de ICMS sobre mercadorias recebidas em transferência pela Recorrente de outros estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, pela similitude com outro processo de autuação dos mesmos prepostos fiscais, da mesma pretensão administrativa fiscal e da mesma capitulação legal, inicio a minha análise reproduzindo os mesmos argumentos apresentados no voto proferido em relação ao auto em referência, o de número 2068910.3019/16-6, julgado nesta Câmara, também de minha relatoria.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, início a análise focando aqueles que norteiam a lide, citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal do Brasil ao tratar da competência das Leis Complementares, no artigo 146, e, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, no artigo 155, como abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito

Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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;***

XII - cabe à lei complementar:

i)fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em atendimento ao disposto no princípio constitucional, a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como LEI KANDIR, ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu Artigo 13:

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.

Apresentemos também o que determina o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, devidamente atualizado, ao tratar do ICMS, quando assim explicita:

Art. 23. *A base de cálculo do imposto é:*

I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

Art. 32. *Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:*

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;

Em sequência de hierarquia das leis, vejamos o que determina a Lei nº 7.014/97, a Lei do ICMS baiano:

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 valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, exceto em hipóteses expressamente previstas em regulamento.

De encontro a tudo o que acima determinam os pressupostos legais e superiores, a Instrução Normativa nº 52/2013, inovando e extrapolando sua competência, cria uma nova forma de determinar a base de cálculo nas operações objeto da autuação, objeto de contestação por parte

da Recorrente.

Assim é que a Instrução Normativa, investida pelos autuantes de poderes legislativos e impositivos, cria um novo conceito de base de cálculo, o “custo de aquisição”, onde confunde, talvez premeditadamente, o que seja “o valor da entrada mais recente” com o custo de inventário.

Criaram os autuantes uma nova metodologia de cálculo para as operações em apreço, em que toda a lógica tributária e operacional é deixada de lado para tentar impor um novo sistema, que, diga-se de passagem, só se encontra no Estado da Bahia, que, no caso, se apresenta como o “iluminado” na postulação de arrecadação de tributos.

Vejamos a “miraculosa” metodologia criada pelos prepostos autuantes e, por incrível que pareça, aceita pela Junta de julgamento:

- (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.

Tomando por base o acima enunciado pelos autuantes, exemplifiquemos, numericamente, como seria o cálculo do preço de transferência de uma mercadoria no valor de R\$1.000,00, no caso hipotético, oriunda do Estado de São Paulo:

| | |
|----------------------------------------|---------------------|
| Valor da Mercadoria | R\$ 1.000,00 |
| (-) Crédito ICMS | (R\$ 180,00) |
| (-) Crédito PIS | (R\$ 16,50) |
| (-) Crédito COFINS | (R\$ 76,00) |
| Valor com tributos excluídos | R\$ 727,50 |
| Inserção do ICMS de 7% (-) 0,93 | R\$ 782,25 |

Com base na pretensão dos autuantes, a mercadoria adquirida por R\$1.000,00 somente poderia ser transferida para o estabelecimento situado no Estado da Bahia pelo valor de R\$782,25, e o ICMS a ser recolhido para o Estado de São Paulo corresponderia a 7% deste valor, ou seja R\$54,75 (consulte-se se o Estado de São Paulo concorda com a imposição da norma baiana – a Instrução Normativa nº 52/2013).

Façamos, agora, um cálculo comparativo da mesma mercadoria em duas situações: Quando adquirida de fornecedor e, quando recebida em transferência.

| | FORNECEDOR | TRANSFERÊNCIA |
|------------------------|---------------|---------------|
| Valor | 1.000,00 | 782,25 |
| Crédito ICMS | 70,00 | 54,75 |
| Crédito PIS | 16,50 | |
| Crédito COFINS | 76,00 | |
| CUSTO AQUISIÇÃO | 837,50 | 727,50 |

Como se pode ver, a mesma mercadoria quando adquirida de um terceiro (fornecedor) terá seu “custo de aquisição”, dentro da filosofia criada pelos autuantes no montante de R\$837,50, enquanto caso se trate de transferência, este montante fica reduzido ao valor de R\$727,50, determinando uma diferença de preço da ordem de 15,12%.

Saliento, mais uma vez, que apenas o Estado da Bahia utiliza esta esdrúxula base de cálculo, sendo que Estados outros da Federação tem posicionamento coincidente com o praticado pela Recorrente, como se comprova dos posicionamentos das SEFAZ estaduais exarados através respostas a consultas formuladas sobre o assunto, objeto da presente lide.

SEFAZ/PR Consulta nº 041/1995 – Relator Fernando T. Ishikawa (Doc. 03)

A expressão "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação.

Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$ 1.000,00.

E, no caso, não há que se falar em preocupação de natureza fiscal junto ao fisco do Estado de destino, vez que tal regramento decorre do Convênio ICM nº 66/88 (art. 9º, I), que constitui a legislação básica de todos os Estados e do Distrito Federal.

Por derradeiro, esclarecemos que, caso os procedimentos da Consulente estejam em desacordo com a presente resposta, deverá adequá-los no prazo de quinze dias, contados da data da ciência desta (art. 565 do RICMS).

SEFAZ/SC Consulta nº 84/2014 – Paulo Vinicius Sampaio (Doc. 04)

Resposta

Pelo exposto, proponho que seja respondido à consulente que:

- a) a base de cálculo que deverá utilizar nas transferências de mercadorias para estabelecimento de sua titularidade situado em outro Estado da Federação será aquela prevista no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, desde que o remetente seja caracterizado como empresa comercial;
- b) o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis.

SEFAZ/MG Acórdão nº 20.438/2014/2ª – Rel. Luis Geraldo de Oliveira (Doc. 05)

“Depreende-se, pois, que nas transferências interestaduais realizadas pela Impugnante a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento (expurgo do ICMS incidente na operação/transferência anterior).”

Mais absurda ainda é vermos que o crédito tributário a ser absorvido pelo estabelecimento sediado no Estado da Bahia, que de R\$70,00, quando adquirido de terceiro (fornecedor), cai no caso de transferência para R\$54,75, o que determina uma diferença da ordem de 27,85%.

Não bastassem os posicionamentos de outros Estados da Federação, julgados do Tribunal de Justiça da Bahia, também, definem como incompetente para o que pretende a Instrução Normativa 52/2013, valendo destacar o último julgamento, Processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, da Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., que, após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

Causa espécie a constatação de que a Fazenda estaria buscando redução de uma base de cálculo, o que induziria a uma aparente ausência de interesse jurídico.

No entanto, é importante esclarecer que, o objetivo da Fazenda está atrelado à necessária redução do valor a ser utilizado na compensação a título de crédito fiscal; é dizer, na operação realizada no Estado da Bahia, a desconsideração dos tributos recuperáveis recolhidos na fase encerrada no Estado de origem tem como consequência para a formação da base de cálculo do valor a ser aqui exigido uma redução do crédito do contribuinte.

Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada. (grifo nosso)

O julgado acima foi proferido no dia 02 de setembro de 2019.

Diante de tamanho absurdo, com pretenso foro de legalidade, após o que já foi expressado no decorrer do processo, deixo de examinar, por já ser de conhecimento deste CONSEF, outras

razões e sustentações, já expressas no Auto de Infração 2068910.3019/16-0, só me restando aceitar o que foi afirmado, e que se tornou mantra aqui no Estado da Bahia, pelo saudoso governador Otávio Mangabeira: **“Pense num absurdo, na Bahia tem precedente”**.

Diante do que analisei e consciente da impropriedade de aplicação da Instrução Normativa 52/2013 como determinante para o estabelecimento de base de cálculo das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados da Federação, comungo com o pretendido pela Recorrente.

Desta forma, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Dirirjo, com a devida *venia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário, o qual se fundamenta nas razões acima expostas, especialmente por entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96, para determinar base de cálculo de qualquer tipo de operação industrial ou mercantil.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, adquirida do remetente junto ao fornecedor e posteriormente transferida para a filial na Bahia, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96.

Da análise das peças processuais, verifica-se que as mercadorias constantes no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e para a operação foi considerado o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito, ora em análise, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis.

Já o contribuinte entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada, consoante previsão legal.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor creditado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o PIS, COFINS e ICMS integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

No caso concreto, verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros 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*, sendo desconsiderada qualquer quantia, ainda mais com o agravante de ser recuperável, razão para **não** configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas

recuperáveis.

Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor da entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, inerente ao *custo de aquisição*, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor impositivo, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente localizado no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Em consequência, em razão da *intelecção* de que *entrada mais recente da mercadoria* equivale ao “custo de aquisição” para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “custo primário de produção” para o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócua a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo insito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a Instrução Normativa nº 52/2013 em nada inovou, razão de não acolher, também, o pedido para cancelamento da multa sob o manto do art. 106, I do CTN.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, inclusive conforme a recente Decisão no processo da Apelação Cível nº 0338235-52.2017.8.05.0001, exarada em 02 de setembro de 2019 pela Primeira Câmara Cível, de relatoria da douta Des.^a Silvia Carneiro Santos Zarif, cujo voto foi no sentido de “*Dar PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos*”.

Frise-se que, em relação a retroatividade da Instrução Normativa nº 052/2013, o aludido Acórdão, ao fazer referência aos julgados: i) Apelação, nº do Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001, Relator: Des. Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 30/04/2019 e ii) Apelação, nº do Processo 0553866-57.2014.8.05.0001, Relator: Des. Edmilson Jatahy Fonseca Junior, publicado em 18/12/2017; aduz que:

Lado outro, de acordo com o entendimento consolidado nesta Corte, a Instrução Normativa 052/2013 possui, de fato, natureza meramente interpretativa, o que induz à conclusão de que ela se aplica a fatos pretéritos, consoante se percebe nos julgados abaixo reproduzidos:

[...]

No voto condutor deste último acórdão, o Desembargador Relator Jatahy Fonseca Júnior registrou que a “Instrução Normativa SAT n.º 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”.

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, **os valores recuperáveis** de PIS, COFINS e ICMS, apropriados nas operações de *aquisição do estabelecimento remetente ao industrial* não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*, eis que a Lei Complementar nº 87/96, ao determinar o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica

desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar, **efetivamente**, da composição do valor da entrada mais recente.

Por derradeiro, registre-se ser **inconsistente** o exemplo numérico apresentado pelo i. Relator, por cometer um **erro básico** de considerar o valor hipotético de R\$1.000,00 para a operação interna (entre o fabricante das mercadorias e o estabelecimento atacadista do recorrente, ambos situados no Estado de São Paulo, que posteriormente faria a transferência para o estabelecimento no Estado da Bahia) e o mesmo valor hipotético de R\$1.000,00 para a operação de venda direta do fabricante ao estabelecimento filial na Bahia.

É notório e de conhecimento básico que o ICMS destacado compõe a base de cálculo da operação. Assim, o valor hipotético da operação interna de R\$1.000,00 para a carga tributária de 18% de ICMS jamais poderia ser também para a operação interestadual com a alíquota de 7% de ICMS.

Sendo assim, o nobre Conselheiro ao considerar o valor de R\$1.000,00 na **operação interna** no Estado de São Paulo entre o fabricante o estabelecimento atacadista [cujo ICMS foi de R\$180,00 e, em consequência, o valor da mercadoria seria de R\$820,00], jamais poderia também considerar o mesmo valor de R\$1.000,00 para a **operação interestadual** de venda do fabricante ao estabelecimento filial na Bahia, cuja alíquota seria de 7% incidente sobre o valor da mercadoria, o que já demonstra a inconsistência e fragilidade do exemplo numérico trazido pelo Conselheiro Relator.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0055/14-9**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$76.110,89**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala de Sessões do CONSEF, 23 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO VENCEDOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS