

A. I. Nº - 2068913008/16-8
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20.12.2016

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0247-04/16

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, I, LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências. Não acatada a preliminar de nulidade. Rejeitado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/06/2016, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$97.322,84, 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 2011.* Consta que “*Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.*”

No campo “Descrição dos Fatos”, de forma resumida, os autuantes dizem que em consonância com reiteradas decisões do CONSEF, a ação fiscal visou a verificação do valor da base de cálculo utilizada nas operações de transferências interestaduais oriundas de estabelecimentos que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado. Como fundamento para a lavratura do Auto de Infração foi utilizado o disposto no art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, isto é, o valor da entrada mais recente da mercadoria, que corresponde à data imediatamente anterior à data da saída em transferência para este Estado. Para tanto foram retirados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da operação da última entrada e incluído o ICMS à alíquota de origem na transferência para a Bahia.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação (fls. 43/77 do PAF). Depois de ressaltar a tempestividade de sua defesa e sintetizar a autuação, diz que não existe desacordo entre o fisco e a empresa de que nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para

estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado da Federação, a base de cálculo do ICMS equivale ao “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Porém a questão jurídica em debate refere-se à definição do alcance da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

O entendimento da fiscalização é que o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” corresponde ao custo de aquisição da mercadoria para incorporação ao estoque da empresa. Em assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, o fisco entende que devem ser excluídos os tributos recuperáveis (PIS e COFINS). E o fundamento legal para tanto se encontra firmado em normas infralegais, ou seja, na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1), inclusive como informam os autuantes, já que eles entendem “*que se trata de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis*”.

Porém este não é o procedimento adotado pela empresa quando da determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência de mercadorias do Estado de Sergipe para o Estado da Bahia, quando não existe a exclusão dos valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento, uma vez que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base no qual se credita.

Afirma que seu entendimento encontra-se baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Diz que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, conforme disposições do art. 146, III, “a”, da CF/88. Neste contexto, a Lei Complementar nº 87/96 - LC nº 87/96 dispõe sobre o ICMS, tratando, dentre outras situações, da definição da base de cálculo do imposto em diversas situações, inclusive nas operações interestaduais de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, conforme se verifica no seu artigo 13, § 4º (transcrito), estabelecendo bases de cálculo diferentes e específicas para as operações interestaduais de transferência diretamente vinculadas às atividades dos estabelecimentos remetentes das mercadorias transferidas.

Observa não haver dúvidas quanto a aplicação do inciso I da norma legal retro transcrita. Tanto o fisco como a empresa consideram ser este o inciso aplicável para as operações relacionadas a presente autuação.

A divergência se instala no que se refere à interpretação do termo “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Segundo o fisco, “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” equivale ao custo de aquisição que corresponde ao valor da entrada mais recente das mercadorias com a exclusão do PIS e da COFINS. Ou seja, o efetivo custo de aquisição dessa mercadoria, não estando incluído nele o valor dos impostos e contribuições devidos.

No entanto, o comando previsto na LC 87/96 transmite, com clareza solar, que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal, pois não discorre sobre custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores. Em assim sendo, não cabe à Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Observa de que a Instrução Normativa nº 52/2013 - IN nº 52/2013 estabelece que no “*valor correspondente à entrada mais recente*” deve-se utilizar o procedimento de exclusão dos tributos recuperáveis objetivando encontrar o valor que foi objeto de contabilização na entrada de mercadorias no estoque da empresa. Tal interpretação, conforme se depreende da

fundamentação utilizada no Auto de Infração, estaria supostamente baseada na definição de custo de aquisição, conforme regra da Ciência Contábil, prevista no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Entretanto, nos termos do seu item 11: *“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao 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”*.

Que embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo *“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, diz que a intenção do legislador não foi no sentido de que tal valor equivallesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96), de forma expressa. E afirma: *“Ora, estamos diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Deste modo, não nos parece razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido”*.

E prossegue: *“Cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro. Não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos”*. Tal entendimento, afirma, baseia-se nas determinações dos artigos 109 e 110, do CTN, os quais transcreve, e o entendimento do fisco *“acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal”*.

Afirma, em seguida, de que se prevalecer o entendimento do fisco, a IN nº 52/2013 extrapolará a sua função e passará a ter *status* de Lei Complementar. Entende não existir dúvida de que se o Legislador Complementar quisesse excluir valores da base de cálculo do ICMS sobre transferências interestaduais, teria feito tais exclusões expressamente no texto legal, não cabendo ao fisco, em hipótese alguma, fazer interpretação tributária com base em convenções de classe (Pronunciamento Técnico CPC) para ampliar ou modificar aquilo que o parlamentar atribuiu em norma com fundamento constitucional. Nesta argumentação, apresenta as determinações do art. 97, IV, do CTN.

E neste caminhar, volta a expor que a LC nº 87/96 é clara ao estabelecer que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem qualquer menção de que deveria ser considerado o seu custo de aquisição, ao invés do valor da última entrada na sua integralidade e que o conceito contábil referente ao custo de aquisição previsto no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC, somente poderia ser aplicável se a LC nº 87/96 assim determinasse expressamente.

Ressalta de que uma eventual modificação do procedimento de apuração da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência impactaria não só no montante dos créditos

aproveitados pelo estabelecimento destinatário, mas, também, no valor do ICMS incidente no Estado do estabelecimento remetente das mercadorias, no caso o Estado de Sergipe. Se passar a excluir da base de cálculo do ICMS incidente nas suas transferências interestaduais os valores do PIS e da COFINS relativos à operação anterior, o imposto devido no Estado de origem resultaria em valor inferior ao que vem sendo calculado atualmente (sem a exclusão de tais tributos). Consequentemente, ficará a empresa exposta a questionamento por parte das autoridades fazendárias do Estado de origem quanto ao valor do imposto recolhido.

Reafirma não existir previsão na legislação tributária definindo o que seria o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Entretanto, a jurisprudência tem considerado que, por “*valor da entrada mais recente*” é o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência, procedimento que adotou. Cita entendimento de Hugo Machado Brito a respeito desta definição.

Volta a afirmar que o entendimento do fisco não tem base legal, ou seja, nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente, se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação e que ele (fisco) não indica a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” adotada, que se baseia, apenas, em norma infralegal, sem força para definir a base de cálculo da obrigação tributária, matéria reservada à lei em sentido formal e material.

Além do mais, “custo de aquisição” “*não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. O inciso II do diploma legal em questão fala em “custo da mercadoria produzida”, quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso. E, em se tratando de estabelecimento comercial – como é o Centro de Distribuição da empresa situado no Estado de Sergipe – a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente” (inciso I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas às suas filiais da Bahia, também de sua titularidade*”.

Portanto, a interpretação dada pelo fisco é, assim, contrária à ordem jurídica e geradora de insegurança, comprometendo a base de cálculo do imposto ora exigido. Nulo, o lançamento fiscal por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos art. 150, I e art. 37 da CF (conforme transcreve) e art. 97, do CTN.

Em assim sendo, tal situação atinge os requisitos essenciais do lançamento, o tornando imprestável e inválido. Neste momento, transcreve o art. 142 e parágrafo único, do CTN, o comentando para afiançar que “*No caso em exame, o lançamento nasceu eivado de vícios insanáveis, por ter tomado como base de cálculo critério não previsto em lei, daí defluindo a imprestabilidade do lançamento, sendo indevidos o tributo e multa por ele exigidos*” e que “*A operação de compra da mercadoria tem o seu ICMS calculado sobre o seu preço total de aquisição. Por sua vez, a operação de saída tem que apresentar carga tributária de igual grandeza, e, para tanto, é preciso recompor a base de cálculo do ICMS para que seja observada a mesma premissa que resultou no ICMS cobrado da entrada da mercadoria. Assim, o ICMS deve ter sua base recomposta a fim de reequilibrar a carga tributária na saída por transferência. Dessa forma, o cálculo do ICMS incidente na operação de transferência deve ser exatamente igual ao da operação de entrada por aquisição da mercadoria (última entrada)*”, obedecendo inclusive o pacto federativo. Adotar critério contrário viola, frontalmente, tal princípio.

Afora que, acaso altere sua forma de recolhimento do ICMS no Estado de origem, passando a recolher o imposto apenas sobre o custo líquido de aquisição das mercadorias, sem a adição dos tributos incidentes (base de cálculo menor), essa diminuição do recolhimento certamente irá

chamar a atenção da fiscalização do Estado de origem das mercadorias (Estado de Sergipe), que exigirá a diferença do ICMS recolhido a menor.

Apresenta julgados do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, do Conselho Administrativo Tributário de Goiás, Tribunal de Imposto de Taxas do Estado de São Paulo, respostas às consultas formuladas junto à Secretaria de Fazenda dos estados de Santa Catarina e Paraná e do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, onde se denota que o entendimento externado pelo fisco baiano não encontra acolhimento.

Ressalta de que próprio Conselho de Fazenda deste Estado, através do Acórdão nº 0127-02/12, já havia analisado a questão sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias e que da leitura do referido acórdão, o fisco questionou o montante do ICMS pago pela empresa varejista na condição de sujeito passivo do imposto quando da transferência de mercadorias para outro Estado, pois ela ao transferir suas mercadorias considerou como valor correspondente à entrada mais recente o preço da aquisição ajustado a partir dos tributos incidentes, tendo a empresa excluído da base de cálculo do imposto o montante do ICMS, do PIS e da COFINS, dentre outros. A decisão foi no sentido de que o PIS e a COFINS não tem incidência direta na composição do preço dos produtos. Portanto, de acordo com o acórdão, não existe nenhuma previsão legal que ampare a tese de que as contribuições deveriam ser excluídas da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências interestaduais.

Sob tal prisma, prossegue, denota-se claramente que o fisco está se valendo de dois pesos e duas medidas no que diz respeito à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência. *“Isso porque, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como destinatário das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que o PIS e a COFINS relativos à operação de entrada devem ser excluídos da base de cálculo, reduzindo o montante do imposto a ser pago e, conseqüentemente, os créditos do imposto a serem aproveitados pelo estabelecimento destinatário baiano. Por outro lado, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atua como remetente das mercadorias transferidas, entende a Fiscalização que as contribuições em comento devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia”*.

E conclui: *“Este último acórdão acima mencionado, ainda que se refira a operações de transferências interestaduais sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias, pode ser considerado como um importante precedente favorável ao procedimento atualmente adotado pela Recorrente, uma vez que, além de considerar que o PIS e a COFINS não devem ser excluídos da base de cálculo do ICMS, trata de operação desenvolvida entre estabelecimentos que exercem as mesmas atividades ou similares às da ora Recorrente. Ademais, referido acórdão ilustra a fragilidade da interpretação da Fiscalização medida em que (i) ora (e quando lhe favorece) entende pela exclusão das contribuições e (ii) ora entende pela sua não exclusão”*.

Apresenta, novamente, decisões de tribunais a respeito da matéria em debate e passa a discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois, mesmo que se entenda que o *“Estado de destino não estaria impondo o recolhimento de imposto sobre uma base de cálculo menor no Estado de origem, mas apenas prevendo uma forma de cálculo do crédito, tal exigência afrontaria claramente o princípio da não-cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, na medida em que se estaria vedando o creditamento do valor integral recolhido a título de ICMS (ainda que a outro Estado)”*.

Ressalta que pela Constituição Federal (art. 20, § 1º) o direito ao crédito somente pode ser restringido nos casos de isenção ou não incidência. Não se verificando qualquer destas duas hipóteses, deve ser admitido o creditamento do ICMS, já que as normas infraconstitucionais, ainda que restrinjam a utilização dos créditos apenas sobre o valor do custo de aquisição das mercadorias (excluindo os valores do ICMS, do PIS e da COFINS), não se confundem com isenção ou não-incidência, sendo, portanto, inconstitucionais e ilegais. Afora que se o Estado de destino das mercadorias reputa ilegal a forma de cálculo do ICMS fixada pelo Estado de origem, não

pode ele simplesmente punir os seus próprios contribuintes que exerce regularmente suas atividades e aproveita créditos a que tem direito. Ele deve buscar o meio apropriado para contestar essa situação, ajuizando ações perante o Poder Judiciário (STF por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade) contra os Estados de origem cuja legislação discorda.

E, por fim, se admitida a glosa unilateral de créditos de ICMS, o Estado de destino estará fechando suas fronteiras aos produtos que tenham como origem os demais Estados do País, ferindo os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência (art. 150, V e art. 170, *caput* e inciso IV da Constituição Federal), ao limitar o livre tráfego de bens pelo País.

Neste caminhar, ressalta ser necessária diligência fiscal à ASTEC/CONSEF para que seja refeito o cálculo da transferência das mercadorias utilizando as mesmas notas fiscais da autuação, porém com base no entendimento ora exposto, o que resultará em saldo devedor a pagar muito inferior ao valor autuado, conforme CD anexado à impugnação (DOC. 03). Requer que tal exame seja feito com base na referida planilha, bem como, com os documentos que serão disponibilizados na fase da diligência, para que seja determinada a elaboração de novo demonstrativo do débito, conforme previsão legal do art. 145 e art. 150, I do RPAF/BA.

Apresenta como considerações finais:

- (i) *Aplica-se às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais a base de cálculo prevista no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I, da LC nº 87/96, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
- (ii) *Existe divergência de interpretação quanto ao termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, sendo que a Fiscalização entende que devem ser excluídos os valores dos tributos recuperáveis da operação anterior (PIS e COFINS). Por outro lado, o procedimento adotado pelo ora Impugnante é o de que os valores relativos ao PIS e a COFINS devem ser mantidos no valor da entrada mais recente das mercadorias;*
- (iii) *Embora o assunto seja controverso, não nos parece que a intenção do legislador, ao estabelecer como base de cálculo do imposto o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, tenha sido no sentido de que tal valor equivallesse ao seu custo de aquisição da mercadoria, como pretende a Fiscalização. Se assim o fosse, tal determinação teria sido imposta expressamente na LC 87/96, como ocorre nos casos de transferência da produção;*
- (iv) *existência do Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, envolvendo empresa varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), em que a Fiscalização adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia;*
- (v) *a ora Impugnante ficará vulnerável a questionamento do fisco: (i) ora no Estado remetente das mercadorias, caso exclua o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS devido sobre as transferências, e (ii) ora no Estado destinatário (se este for a Bahia), caso considere o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS devido nas transferências e se aproveite integralmente dos correspondentes créditos do imposto.*
- (vi) *Neste contexto, com objetivo de estancar o risco acima mencionado, é necessário que o CONSEF esclareça de maneira uniforme o conceito do valor da entrada mais recente previsto no parágrafo 4º, inciso I, do artigo 13, da LC nº 87/96.*
- (vii) *Nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação.*

- (viii) *A posição adotada pela Fiscalização, na lavratura do Auto de Infração contra a ora Impugnante, não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa e Parecer Técnico.*
- (ix) *A posição adotada pela Fiscalização não tem respaldo legal. Nem a Lei Complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados, do Estado da filial e da Bahia preveem a posição adotada pela Fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal.*

Conclui de que a autuação é improcedente por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN. Solicita que seja dado integral provimento à sua impugnação, “a fim de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente”.

Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 92/125).

Preliminarmente, registram de que a empresa pagou os Autos de Infrações lavrados concernentes aos exercícios de 2008, 2009 e de 2010 sobre a mesma matéria, conforme indicam.

Nas considerações iniciais esclarecem que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Discorrem sobre as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Começam pelo art. 155, § 2º da Constituição Federal, e afirmam que o mencionado dispositivo é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Dizem que a LC nº 87/96, no art. 13, §4º, inciso I, prescreve que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa.

Afirmam que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais. Também informam que a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, inciso I, quanto no Regulamento do ICMS baiano (art. 56, inciso V, alínea “a”) traz a mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da LC nº 87/86. E que a IN nº 52/2013 apenas traz á tona a interpretação contábil para a definição da expressão “valor correspondente a entrada mais recente”.

Registram, quanto aos seus impactos, que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96, para destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Comentam sobre a partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

No mérito, e de início, registram de que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao PAF.

Explicam, em seguida, todo o conteúdo das informações acerca da presente exigência tributária, constantes do corpo do Auto de Infração, com a descrição da fundamentação legal, a partir do texto constitucional e da competência da Lei Complementar para fixar a definição dos tributos e sua base de cálculo (art. 146, III, CF 88).

Indicam, em seguida, o inconformismo do impugnante, a respeito da metodologia aplicada e da necessidade de diligência fiscal.

Passam a detalhar a questão sobre a identificação do que é *“valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Apresentam a *“definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado nas normas tributárias”*.

Neste tópico, afirmam que tomando como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve *“corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria”*, busca-se “colher” o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional- CTN), com o fito de construir a melhor exegese quanto a tal conceito.

Transcrevem o art. 109 do CTN e ensinamentos de Leandro Paulsen e Luciano Amaro, concluindo que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. Também transcrevem o art. 110 do CTN, reproduzindo posicionamentos de tributaristas, dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria,

Apresentam o entendimento de que a LC nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a base de cálculo, mas não conceituou o que seria valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Em assim sendo, asseveram que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Salientam que para tal desiderato é de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a entender os critérios adotados pela ciência contábil que possam se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Explicam que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração, o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Observam que, para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada, haja vista que se referem a tributos recuperáveis, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o item 11 do pronunciamento técnico CPC (comitê de pronunciamentos contábeis) 16 (r1) – estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante, o transcrevendo.

Dizem que apesar da mencionada orientação ter sido dada em 08.01.2010, como se trata de norma meramente procedimental, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou,

visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis, na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN.

Discorrem sobre as características dos tributos recuperáveis.

Dizem que fiva evidente de que a base de cálculo do ICMS, nessa situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar n. 87/96, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, como dito acima, creditamento a maior nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menos do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Reiteram a posição do tributarista Ives Gandra de que, “nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria” e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.”

Concordam que, como não existe mudança de titularidade da mercadoria, objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do § 4, do art. 13 da LC 87/96 se refere aos mesmos titulares, opera-se a citada equivalência. Portanto, se “*ocorre uma equivalência “à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa”, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS). e assim também está consignado na doutrina contábil, que é a mais adequada para definir esse ponto específico. portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa”*.”

Passam a discorrer sobre o que quer dizer “*valor correspondente à entrada mais recente*”

Ressaltam de que o art. 13 da LC 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, e o seu inciso I do §1º determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Entretanto, tal comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na BC, quando se trata de operações de transferência interestadual.

Quanto ao inciso II do § 4º do citado art. 13 da referida LC, a BC é o custo da mercadoria produzida ou o custo de transformação. “*Sendo o custo de produção, óbvio que na sua composição não existe ICMS, pois este vai ser embutido na BC quando da efetiva operação de transferência interestadual*”. E ainda sobre tal custo, a LC deu um entendimento restritivo, pois limitou a BC ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

E, continuam: “*Se a atividade da empresa é mercantil e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens adquiridos de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial. Portanto, não resta dúvida de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso i do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que seria o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido,*

considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido. Da mesma maneira que ocorre com o custo da mercadoria produzida (inciso ii), o custo de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR) será praticamente o mesmo, mesmo que ocorra várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns estados para instalação de centros de distribuição.”

Falam de que se o VCEMR ficar neutro dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS. Apresenta exemplos.

Passam a analisar a composição do custo de aquisição, composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. Nesta sua argumentação, analisam os tributos recuperáveis, o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente e os seus registros contábeis, para concluir que: *“Como demonstrado acima, para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes”*.

Observam, que a posição deste Colegiado e a questão da irretroatividade da IN nº 52/13 já haviam sido explanadas no corpo do Auto de Infração.

Concluem com o debate, se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Procedimento que dizem fere o pacto federativo.

Pontuam que a Unidade Federativa que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e, conseqüentemente, sequer arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, contudo, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Citam e transcrevem, nesse sentido, a doutrina especializada.

Assinalam que em tais situações, o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures. Observam que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Salientam que, em face do exposto, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros de que cuida o presente trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Pugnam pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

No bojo de sua argumentação, o impugnante argui a nulidade da ação fiscal, pois, no seu entendimento, a interpretação dada pelo fisco ao significado de que seja “*o valor correspondente à entradas mais recente da mercadoria*” é contrária à ordem jurídica e geradora de insegurança, comprometendo a base de cálculo do imposto ora exigido.

Não há como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento.

Interpretação da norma não leva o Auto de Infração à nulidade. Poderia sim, levá-lo à improcedência.

No mais, verifica-se que a infração ora em questão está descrita com precisão, o lançamento se encontra revestido das formalidades legais, os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, permitindo se identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos.

No caso, inexistem quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº. 7.629/99) capazes de invalidar o ato de lançamento.

Diante do exposto, não acolho a nulidade argüida.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da ASTEC/CONSEF para que se incluam no levantamento realizado os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) considero de que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.

No mérito, os autuantes, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, Instrução Normativa 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais - que não produziram as mercadorias ou produtos -, na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos aos tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS.

A base de argumentação dos fiscais é de que, obedecendo ao quanto disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 e na ausência de clareza do significado do “*valor da entrada mais recente*”, deve tal significado se buscar, como o fez, na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN). Entendem que o valor deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída, como interpreta a Instrução Normativa nº 52/2013.

O autuado consigna o seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, não existir nenhum texto legal que estabeleça, para a fixação do valor da entrada mais recente, que se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação. Afirma que tal posição não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa nº 52/2013 e Parecer Técnico. Em assim sendo, a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal.

Não se discute de que a CF/88 reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS. Deste modo e em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no seu inciso I do § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo *o valor correspondente à entrada*

mais recente da mercadoria, deixando um vácuo do que, de fato, signifique valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Esta é discussão recorrente no âmbito deste Colegiado. E nele prevalece o entendimento de que razão assiste aos autuantes, ou seja, ao se apurar o valor correspondente à entrada mais recente, deve ser desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, em prejuízo do Estado que recebe em transferência, com supedâneo no art. 13, § 4º, I, da LC Nº. 87/96 c/c art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013, que, apenas, interpretou as determinações legais.

Tal entendimento encontra-se firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, a exemplos dos Acórdãos CJF nºs 0174-11/15; 0114- 11/15, 0012-11/15 e 0275-12/15, 0092-11/14 e 0138-11/14, sendo que destes dois últimos, transcrevo trechos dos votos proferidos pelo Conselheiro/Relator Eduardo Ramos de Santana.

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.

(...)

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Objetivando esclarecer quanto a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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 que: 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.

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

(i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;

(ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subseqüentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

*a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00** e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado;*

b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;

c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68 que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

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.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observe que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, 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.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da 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), 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.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... 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, COFINS) 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.

Quanto ao Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, trazido pelo impugnante e envolvendo empresa varejista, em que este Colegiado adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia, ressalto de que é decisão monocrática, não refletindo o entendimento deste órgão Julgador Administrativo.

Assim, adotando o entendimento externado por este CONSEF a respeito da matéria ora em questão e expresso nos julgados acima transcritos, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3008/16-8**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$97.322,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2016

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR