

A. I. N°. - 206891.0019/16-9
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

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF N° 0268-03/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC n° 87/96 e art. 17, § 7º, da Lei n° 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Não acatado pedido de exclusão da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 25/04/2016, exige o ICMS no valor de R\$211.901,40, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2012. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no § 4º, inciso I do art. 13, da Lei Complementar 87/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.55/90, através de advogado, procuração fl.94. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da infração que lhe foi imputada. Diz que com o devido respeito, uma investigação mais apurada dos fatos envolvidos no procedimento de fiscalização permite concluir que a autuação necessita ser revisada.

Afirma que tanto a Fiscalização quanto a ora Impugnante concordam 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”. No entanto, diz que a questão jurídica em debate refere-se à definição do alcance jurídico 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 para incorporação ao estoque da empresa. Por conseguinte, para a formação da base de cálculo nessas operações, a Fiscalização entende que devem ser excluídos os tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Assevera que este entendimento está fundamentado em normas infralegais. Aduz que a própria Fiscalização informa que o seu entendimento está baseado na Instrução Normativa n° 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) n° 16 (R1) – Estoques, tratando-se de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis. Explica que esse não é, contudo, o procedimento adotado pela ora Impugnante 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. Argumenta que não exclui os valores

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

Aduz que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar, conforme se verifica do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88. Não há divergência que cabe, por força de disposição constitucional, à Lei Complementar definir e fixar a base de cálculo do ICMS.

Neste contexto, afirma que a Lei Complementar nº 87/96 veio dispor 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 que reproduz.

Nota que o legislador estabeleceu bases de cálculo diferentes e específicas para as operações interestaduais de transferência diretamente vinculadas às atividades dos estabelecimentos remetentes das mercadorias transferidas.

Frisa não haver duvidas quanto à aplicação do inciso I, da norma legal para o caso da ora Impugnante, no qual há transferência interestadual de mercadorias já acabadas entre estabelecimentos comerciais. Tanto a Fiscalização, como a ora Impugnante, consideram ser este o inciso aplicável para as operações relacionadas à presente autuação. Entretanto, há divergência no que se refere à interpretação do termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Segundo a Fiscalização, “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” é equivalente ao custo de aquisição que corresponde ao valor da entrada mais recente das mercadorias com a exclusão do PIS e da COFINS.

Para a Fiscalização o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, deve ser entendido como o efetivo custo de aquisição dessa mercadoria, não estando incluídos nesse valor, os impostos e contribuições devidos.

Entende que o comando previsto na norma LC 87/96 transmite, com clareza, que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal. Esta norma não fala em custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. A Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece que para se chegar ao “valor correspondente à entrada mais recente” deve-se utilizar o procedimento de exclusão dos tributos recuperáveis para se encontrar o valor que foi objeto de contabilização na entrada de mercadorias no estoque da empresa.

Aduz que a interpretação da Fiscalização, conforme se depreende da fundamentação por ela 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) que reproduz.

Por sua vez, a Impugnante considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS). Diz que embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não lhe parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias

entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, 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).

Nota que o referido dispositivo legal estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria.

Observa que estamos diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Deste modo, afirma que não lhe 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.

Assevera 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.

Salienta que 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. Sobre o tema transcreve os artigos 109 e 110 do CTN.

Assevera que o posicionamento adotado pela Fiscalização acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal. Completa dizendo que, prevalecendo o entendimento da Fiscalização, a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapolará a sua função e passará a ter *status* de Lei Complementar.

Lembra que a esse respeito, conforme preceitua o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e da sua correspondente base de cálculo. Assim, não pode a Fiscalização, a seu próprio critério, ampliar ou reduzir a extensão da base de cálculo do tributo prevista expressamente na legislação. Deve, portanto, o intérprete da norma se ater à abrangência e limites estabelecidos pelo legislador, sob pena de onerar ou desonerar equivocadamente a operação.

Ressalta ainda, 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.

Assevera que caso a Impugnante passe 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 ficaria a Impugnante exposta a questionamento por parte das autoridades fazendárias do Estado de origem quanto ao valor do imposto recolhido.

Sustenta que o entendimento da Fiscalização não consta, nem expressa, nem implicitamente na Lei Complementar 87/96, sequer na legislação ordinária baiana. Tanto é assim, que a Fiscalização não indica a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por ela adotada.

Observa que “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.

Em se tratando de estabelecimento comercial – como é o Centro de Distribuição da ora Impugnante 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 da ora Impugnante comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas às suas filiais da Bahia, também de sua titularidade.

Afirma que o crédito lançado em sua filial da Bahia corresponde rigorosamente ao ICMS incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155, § 2º, I da CF e art. 19 da LC 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto. Aduz que pelo manifesto comprometimento da base de cálculo, a autuação é nula, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos arts. 150, I e 37 da CF/88.

Sustenta 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. 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. Cita decisões de diversos Estados a respeito do tema.

Transcreve Parecer Consulta 84/2014 da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina que concluiu que 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 (PIS e COFINS). Diz que o posicionamento da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina confirma que o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia não encontra respaldo em outros Estados da Federação, o que certamente vai gerar aspectos negativos para os contribuintes, dentro da chama “guerra fiscal”.

Coloca em relevo decisão do CONSEF/BA que analisou a questão da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias. Trata-se do Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, envolvendo empresa de comércio varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), que exerce a mesma atividade de comércio da ora Impugnante.

Assevera que a Fiscalização 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, consequentemente, 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.

Diz que esse procedimento denota a fragilidade da interpretação da legislação por parte da Fiscalização. Não pode a Fiscalização apresentar diferentes interpretações para um mesmo dispositivo legal, aplicando, a seu critério, a que mais lhe favorece, dependendo do caso.

Informa que 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.

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.

Em adição ao precedente do CONSEF/BA comentado, afirma que também foram identificadas decisões proferidas em outros Estados, que têm significativa relevância para a análise do caso em tela.

Diz caber ainda mencionar que 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, a nosso ver, 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).

Acrescenta que nos termos do artigo 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal e do artigo 20, § 1º, da LC nº 87/96 o direito ao crédito somente pode ser restringido nos casos de isenção ou não incidência na entrada ou na saída da mercadoria. Assim, se não verificada nenhuma das duas hipóteses, deve ser admitido o creditamento do ICMS.

Afirma que as normas infraconstitucionais, sejam elas Convênios, Leis Ordinárias ou Decretos, 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.

Contesta os valores apurados como devidos pela Fiscalização, no bojo do Auto de Infração ora impugnado, considerando que os valores apurados como devidos resultaram de uma interpretação da Fiscalização em relação ao contido na LC 87/96. Assim, diz ser necessário um levantamento fiscal em que se faça a apuração individualizada das operações que correspondem às entradas mais recentes, bem como os valores efetivos dessas operações.

Diz que nesta linha de entendimento, para colaborar com a busca da verdade material, a ora Impugnante refez o cálculo da transferência das mercadorias utilizando as mesmas notas fiscais da Fiscalização, incluindo o PIS e a COFINS, resultando em saldo devedor a pagar muito inferior ao valor autuado, conforme CD anexado à presente impugnação .

Requer a realização de Diligência Fiscal, através de Auditor Fiscal integrante da ASTEC do CONSEF, com o exame da planilha anexada à presente defesa bem como os documentos que serão disponibilizados na fase da diligência, para que seja determinada a elaboração de novo demonstrativo do débito, conforme previsão legal do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA (art. 145 e 150, inciso I).

Sintetiza os argumentos de sua defesa requerendo seja dado integral provimento à Impugnação Administrativa, a fim de que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal fls.108/141. Diz ser importante registrar que a Autuada fez todos os pagamentos atinentes às Autuações feitas para os exercícios de 2008, 2009 e de 2010 sobre a mesma matéria. Reproduz julgamento recente do CONSEF sobre idêntica matéria e envolvendo a própria Autuada, realizado pela 2ª Câmara De Julgamento Fiscal, Acórdão CJF nº 0275-12/15.

Afirma 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 ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Aduz que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve 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. Traz a colação a definição positivada em nosso ordenamento jurídico, transcrevendo dispositivos inerentes a matéria: art. 155, § 2º, inciso XII, "i", art. 146, III, "a" da CF/88.

Neste esteio legal, diz que em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, 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.

Conclui que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos 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, conforme melhor explicado na Instrução Normativa 52/2013.

Assevera que não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra "a") traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Ou seja, a referida I.N. 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente. Não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto.

Quanto aos seus impactos, registra 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, I da LC 87/96, para não 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.

Assevera a importância deste fato que deve ser sublinhada, visto que caso o contribuinte venha a incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Busca examinar, em outro contexto, qual é a correta 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. Diz traçar uma análise na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, avançando para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como, do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Repete a imputação feita ao autuado ressaltando que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

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

Sustenta que o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Salienta que a autuação tem amparo no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, nas decisões do STJ e do CONSEF, bem como no Ato Normativo Interpretativo constante da Instrução Normativa 52/93 que foi expedido com fundamento nas normas da contabilidade de custo, combinadas com o previsto no CTN, dispositivos que transcreve e que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre os mesmos titulares, oriundas de estabelecimentos comerciais ou centros comerciais de distribuição que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferências foram destinadas à filial localizada neste Estado, situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que, ocorrida entre estabelecimentos dos mesmos titulares, equivale a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa.

Explica que procurou dar um sentido lógico para a expressão "Valor Correspondente à Entrada Mais Recente", pois, para apurar o valor correspondente ou apropriado ou concernente à entrada mais recente, deve-se fazê-lo na primeira aquisição de mercadorias feita junto a terceiros.

Esclarece que a mercadoria comprada junto a terceiros entra no estabelecimento e vai para o estoque da empresa, podendo ser movimentada de uma filial para outra até que venha a mercadoria sair para a realização de uma operação mercantil (de venda). Ou seja, diz que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que foi apropriado, representando ou contabilizado no estoque da empresa no momento em que a mesma foi comprada junto a terceiros, i.e., é o valor equivalente ao seu custo de aquisição junto a terceiros. Esse valor, após definido, será inalterável, não importando se forem feitas diversas transferências entre os mesmos titulares ou entre as filiais da empresa, pois, enquanto não for feita a venda da mercadoria, estaremos diante de uma simples movimentação do estoque da empresa entre os variados estabelecimentos, situação esta que se verifica nas operações de transferências objeto desta auditoria.

Frisa que por outro lado, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (empresa = contribuinte = sociedade empresarial) localizados em Estados diferentes, por não haver negócio mercantil, não há de se falar em negócio jurídico que revele um valor comercial para a operação. 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.

Entende não restar 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.

Asseveram que o valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR) ou o custo de aquisição será praticamente idêntico para qualquer operação de transferência, mesmo que ocorram 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.

Frisa que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer

apenas e simplesmente movimentações do estoque da empresa, até que uma delas efetua a operação comercial de venda.

Explica que o VCEMR ou o custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente 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. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificados até o desembarço do bem também compõem o custo de aquisição.

Argumenta que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no VCEMR ou do custo de aquisição das mercadorias junto a terceiros. Desta forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do VCEMR ou do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da nota fiscal. O mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e COFINS, quando recuperáveis. No caso do IPI, se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias. O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.

Acrescenta que a empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na nota fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto. Exemplifica como se dá o registro contábil destas operações.

Sustenta que, 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, idêntico, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), seja qual for a filial que venha a receber a mercadoria em transferência. Assim, definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Conclui que, assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da empresa. Portanto, o resultado da Auditoria Fiscal-contábil implicou a presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico (fls. indicadas no índice), isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa.

Aduz que por força e em consonância com decisões do CONSEF/BA, que transcreve diz ter utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), que é o equivalente ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque da empresa em data igual ou anterior à data da saída em transferência para este Estado. Para tanto, na definição ou composição do VCEMR, retirou-se o ICMS, O PIS e a COFINS (tributos recuperáveis) da operação de contabilização da última entrada das mercadorias no estoque (até a data da saída em transferência interestadual) e, ato continuo, para a formação da base de cálculo (BC) das operações subsequentes de saídas, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, de acordo com o STF), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de transferências para Bahia.

Reitera que o "VCEMR" corresponde ao valor do último custo de aquisição da mercadoria contabilizado no estoque da empresa e isto apurado na unidade federada de origem, até a data da

transferência interestadual para a Bahia. Registra que na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro estado e na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações (pois mais benéfico para o contribuinte), de sorte a se determinar o valor correspondente à entrada mais recente no estoque da empresa naquela unidade da federação. Para tanto, como já asseverado, foram retirados o ICMS, O PIS E O COFINS (tributos recuperáveis) referentes às operações de entradas no estoque da empresa e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Explica que para a correção dessa situação, portanto, foram elaborados os demonstrativos anexos, tanto em meio físico (fls. indicadas no índice) quanto em meio eletrônico (fls. indicadas no índice). Informa que este procedimento, consignado está no rodapé do citado demonstrativo que foi considerado 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. Para tanto, foram também retirados os tributos recuperáveis (ICMS e o PIS/COFINS) referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Por fim, para validação do referido procedimento, diz ser importante trazer à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques, que reproduz. Sobre o tema cita professores contabilistas e o tributarista Ives Gandra. Transcreve jurisprudência de Tribunais Superiores.

Traz à tona os dispositivos do CTN, artigos 100, 106, inciso I e 96, sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, se incluído a Instrução Normativa, que também instituiu novos critérios de apuração do imposto. Diz ser de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. E da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. Cita o inciso III do art.167 do RPAF/99 para afirmar que não se inclui na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Afirma que além de deixar claro que a I.N. 52/13 é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter procedural, ao instituir novos critérios de apuração, pois adota mecanismos claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR).

Nesse diapasão, assevera que a I.N. 52/13 diz que para se compor o VCEMR deve-se utilizar o procedimento de exclusão dos tributos recuperáveis para se encontrar o valor que foi objeto de contabilização na entrada das mercadorias no estoque da empresa e com o emprego desse procedimento, chega-se ao VCEMR. Transcreve embargos de declaração. Normas de caráter procedural. Aplicação retroativa. Possibilidade. Interpretação do artigo 144, § 1º, do CTN. Precedentes. Sobre a matéria, transcreve Decisões do CONSEF.

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

Infere que se o direito tributário, através da LC 87/96, somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado especificamente, com relação à

definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

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

Posto isso, acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem. A respeito do tema cita diversos doutrinadores tributaristas.

Traz à discussão os conceitos de contabilidade sobre os estudos doutrinários que diz revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, § 4º, I).

Aduz ser 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 poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Repete que se utilizou como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteleção 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 (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. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, e com a doutrina predominante.

Sobre a instrução normativa diz que apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma procedural, 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 que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN.

Discorre sobre o significado do conceito de entrada mais recente. Reproduz o Anexo Único do Decreto nº 14.213/2012 sobre benefícios fiscais. Registra conceitos sobre composição de custos de mercadorias, como se dá o registro contábil nas operações de compras, tributos recuperáveis, fretes, empresa que não mantém o controle de estoques, IPI não recuperável, registros contábeis destas operações. Transcreve diversos acórdãos registrando o posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e a questão da interpretação do disposto na LC 87/96 via I.N 52/13. Aponta autos de infração sobre a matéria em que a autuado reconhece a procedência do mesmo.

Argumenta que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber 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.

Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Nota que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembra 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. Diz que uma unidade Federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem qualquer reserva, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo. Isto é exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade Federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização.

Diz que em face do todo exposto, é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Assevera que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente 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 tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Nesse diapasão, o Estado da Bahia apenas editou uma Instrução Normativa (I.N. 52/2013) para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

Opina que os julgadores concluam pela procedência total deste Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não há como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento. Verifica-se claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo encontra-se descrita com precisão no Auto de Infração. O lançamento se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, o que permite 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.

Inexistiu, no caso, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento. Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF considero os elementos constantes nos autos 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, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com o detalhamento feito pelos autuantes no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, estes 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 argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do *"valor da entrada mais recente"*, a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN). Tal 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.

O autuado consigna o seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexiste qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para *"valor da entrada mais recente"* é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período autuado alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

É certo 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.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no 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*.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF. O entendimento prevalecente é de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização de apurar o valor correspondente à entrada mais recente, 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.

Nesse sentido tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os 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 do último Acórdão transcrevo trechos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator Eduardo Ramos de Santana, dada a relevância do entendimento manifestado:

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, §4º, 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, §4º, 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, §4º, II da LC 87/96.

Observo 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, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i)

e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

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

(...)

(destaques no original)

Vale destacar que, no presente caso, a inobservância da tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante não procede, haja vista que os autuantes não incluíram no levantamento itens com tributação monofásica do PIS/COFINS, descabendo, desse modo, a alegação defensiva. Também não procede a alegação defensiva de que os autuantes aplicaram a alíquota incorreta no levantamento, pois estas foram indicadas corretamente, conforme os demonstrativos que elaboraram.

Desse modo, considerando que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, haja vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido.

Cumpre observar, ainda, que apesar de a IN nº 52 ser expedido em 2013, não existe qualquer óbice na sua aplicação aos fatos ocorridos nos presentes autos, no período 2011, considerando que a regra da irretroatividade da Lei em matéria tributária (art. 150, inciso III, alínea "a", CF 88) não encampa a norma que trata de ato ou fato pretérito interpretativos, conforme consignado no Código Tributário Nacional - CTN (art.106, I): *"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."*

Conclusivamente, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I, LC 87/96) encontra embasamento na orientação Instrução Normativa nº 052/2013, em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento é de que, na formação da base de cálculo não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, vedada em conformidade com o art. 150, VI, da CF 88, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, I, do RPAF/99. Cabe consignar que a apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, é da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, conforme determina o art. 159 do RPAF/99.

Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente PAF sejam encaminhadas ao endereço dos seus Patronos, observo que nada obsta que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte estão previstas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0019/16-9**, lavrado contra

CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$211.901,40** 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, 16 de dezembro de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR