

A. I. Nº - 206891.3009/16-4
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G. BARBOSA)
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVÊIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17.03.2017

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0012-04/17

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 Lei Complementar nº 87/96 e art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/06/2016, exige ICMS no valor de R\$114.049,85, 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 de 2013 a dezembro de 2015. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 43/77, através de advogado, procuração fl. 81. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que uma investigação mais apurada dos fatos envolvidos no procedimento de fiscalização permite concluir que a autuação necessita ser revisada.

Diz 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”. A questão jurídica em debate refere-se à definição do alcance jurídico da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Aduz que 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. Por conseguinte, para a formação da base de cálculo nessas operações devem ser excluídos os tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Sustenta que o entendimento da Fiscalização está fundamentado em normas infralegais, como a Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques. Entende a Fiscalização que se trata de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis.

Afirma não ser esse o procedimento adotado pela 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. Informa que não exclui os valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento. Entende que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base na qual se credita, conforme disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações

interestaduais de transferência. Frisa ser a definição da base de cálculo do ICMS matéria reservada à Lei Complementar, como se verifica do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88.

Argumenta 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 e incisos, que transcreve.

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 e conclui não haver dúvidas 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 Impugnante, consideram ser este o inciso aplicável para as operações relacionadas à presente autuação.

Observa que há divergência no que se refere à interpretação do termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Segundo a Fiscalização, o “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, devendo ser entendido como o efetivo custo de aquisição dessa mercadoria, não estando incluídos nesse valor os impostos e contribuições devidos.

O autuado por sua vez, entende que o comando previsto na norma Lei Complementar nº 87/96 reza 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. Diante da determinação da Lei Complementar nº, assevera não caber 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”.

Diz que a interpretação da Fiscalização estaria baseada na definição de custo de aquisição, conforme regra da Ciência Contábil, prevista no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Salienta que 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).

Assevera 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 parece que a intenção do legislador tenha sido 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 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 Lei Complementar nº 87/96).

Sustenta 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 Lei Complementar nº 87/96 está claro.

Reproduz os artigos 109 e 110 do CTN para dizer 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 expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos. Diz que posicionamento

acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Argumenta que considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, esta regra não pode ser modificada por uma Instrução Normativa ou um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade. Diz que a Instrução Normativa nº 52/2013 extrapola sua função e passa a ter *status* de Lei Complementar.

Alega que a jurisprudência tem considerado como “valor da entrada mais recente” o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência - que no caso da autuação, decorreu de uma operação mercantil.

Repete que não há previsão legal determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devem ser expurgados os valores do PIS e da COFINS. Aduz que o crédito lançado em sua filial da Bahia corresponde ao ICMS incidente na etapa anterior, como previsto no art. 155, § 2º, I da CF e art. 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto. Alega que a presente autuação compromete o princípio da não cumulatividade e termina por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos arts. 150, I e 37 da CF, que reproduz.

Apresenta entendimento que a exigência na forma como tem sido feita pelo Estado de destino das mercadorias não subsiste, pois tal ente da Federação, ao pretender estabelecer a forma de cálculo do ICMS no Estado de origem das mercadorias extrapola sua competência. O Estado de destino não pode pretender alterar unilateralmente a sistemática de cálculo do ICMS adotada em todo o âmbito nacional, nem mesmo tentar impor seu posicionamento ao Estado de origem das mercadorias, pois ao assim proceder, viola frontalmente o princípio federativo, previsto no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal.

Transcreve julgados e o posicionamento da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina nesse sentido. Reproduz decisões do CONSEF/BA que analisou a questão da base de cálculo nas operações interestaduais de transferência sob a perspectiva do estabelecimento remetente das mercadorias. Traz à colação outras Decisões sobre a base de cálculo nas transferências interestaduais, proferidas em outros Estados, como, Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, Conselho Administrativo do Estado de Minas Gerais, Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina.

Reitera a importância do Princípio da Não Cumulatividade afirmando 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, considerando que resultaram de uma interpretação da Fiscalização em relação ao contido na Lei Complementar nº 87/96. Entende 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.

Explica que nesta linha de entendimento, 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 RPAF/BA (art. 145 e 150, inciso I).

Finaliza reiterando que: (i) aplica-se às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais a base de cálculo prevista no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I, da Lei Complementar 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 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 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; (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 ora no Estado remetente das mercadorias, caso exclua o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS devido sobre as transferências, e ora no Estado destinatário (se este for a Bahia), caso considere o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS; (vi) 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 Lei Complementar 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, 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 nº 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados, do Estado da filial e da Bahia prevêm a posição adotada pela Fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal.

Conclui que a autuação é improcedente por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

Pede que 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. 92/125. Diz ser importante registrar que a Autuada fez todos os pagamentos atinentes às Autuações feitas para os exercícios de 2008, 2009 e 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 é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para 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.

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 inteligência 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. A referida Instrução Normativa nº 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente. Portanto, não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo.

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 Lei Complementar nº 87/86, 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 que este fato deve ser sublinhado, 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.

Examina 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. Traça uma análise na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na Lei Complementar nº 87/86, avançando para a verificação do papel desta 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 Lei Complementar nº 87/86, no seu § 4º do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações, *"§ 4º na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente."*

Sustenta que o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/86 definiu que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Salienta que a autuação tem amparo no citado artigo, 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, 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 citado valor correspondente ou apropriado, 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 sair para a realização de uma operação mercantil (de venda). Diz que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que foi apropriado, representado 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 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 Lei Complementar nº 87/86, 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.

Assevera 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.

Explica que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço, 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.

Esclarece 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.

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), nas operações de transferência interestadual, o valor da base de cálculo se mantém estável, 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.

Conclui que 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., utilizou como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/86, 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 contínuo, 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.

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 Instrução Normativa 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.

Assevera que a Instrução Normativa 52/13 determina 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 procedimental. Aplicação retroativa. Possibilidade. Interpretação do artigo 144, § 1º, do CTN. Precedentes. Sobre a matéria, transcreve Decisões do CONSEF.

Inferir que se o direito tributário, através da Lei Complementar nº 87/96, 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.

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 Lei Complementar nº 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 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 Lei Complementar nº 87/96, isto é, a 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 (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 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 que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN.

Transcreve diversos acórdãos registrando o posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) e a questão da interpretação do disposto na Lei Complementar nº 87/96 via Instrução Normativa 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 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.

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 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 Lei Complementar nº 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 trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Argumenta que 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

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2013 a 2015, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

O defendente alegou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração está fundamentado em normas infralegais, como a Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) - Estoques, situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis.

Observo que os autuantes efetivamente citaram as normas acima referidas. No entanto, o fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso I, conforme consta do enquadramento legal e não apenas na Instrução Normativa nº 52/2013 e nas decisões judiciais e administrativas, citadas apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal. Entendo que estas citações em nada afetaram a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor de sua defesa.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquirir de nulidade o lançamento de ofício.

O defendente alegou ter feito 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 que anexou à impugnação. Solicitou diligência a ser realizado por preposto da ASTEC/CONSEF a fim de examinar a planilha anexada à defesa.

Da análise do referido documento, constato que a alegada diferença entre o levantamento fiscal e a planilha elaborada pelo defendente se refere exatamente aos valores inerentes aos impostos recuperáveis que o Fisco baiano entende devem ser excluídos da base de cálculo quando da apuração do imposto.

Dessa forma, fica indeferido o pedido de diligência ou perícia contábil pleiteado pelo defendente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. O defendente limita-se a alegar equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizada pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da Lei Complementar nº 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada Lei Complementar (art. 13, § 4º, Inciso I) período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto supracitado. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativos fls. 11/23, recibo de entrega dos demonstrativos e CD fls. 09/10.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da Complementar nº 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 7º, inciso I da Lei nº 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA., sobre a matéria e também seguiu

julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA., em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.

Observe que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3009/16-4**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G. BARBOSA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.049,85**, 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, 10 de fevereiro de 2017.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA