

A. I. N° **-206891.0003/16-5**
AUTUADO **-C&A MODAS LTDA.**
AUTUANTES **-MARCOS ANTÔNIO DA S. CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CESAR SILVA BRITO**
ORIGEM **- IFEP COMÉRCIO**
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28.12.2018

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0213-02/18

EMENTA: ICMS. ARBITRAMENTO. BASE DE CÁLCULO. RECEBIMENTO DE PRODUTOS POR TRANSFERÊNCIA DE ESTABELECIMENTO, PERTENCENTE AO MESMO TITULAR, SITUADO EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM PREÇO SUPERIOR AO CUSTO DE PRODUÇÃO. EXCLUSÃO DA PENALIDADE POR TRATAR-SE DE NORMA MERAMENTE INTERPRETATIVA. Procedimento fiscal efetuado com base no art. 13, § 4º, I, LC 87/96 indicando erro na base de cálculo do ICMS conforme conceito de entrada mais recente exposto na IN 52/2013, para efeito de apropriação de crédito fiscal nos recebimentos por transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra Unidade da Federação. Indeferido pedido de exclusão da penalidade aplicada sob argumento de tratar-se de norma meramente interpretativa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 18/02/2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$148.358,22, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.23 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em Lei Complementar 87/96, convênios ou protocolo.

Constata-se, conforme documento às fls. 67 que, aos dias 29/04/2016, tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 68 a 88. Quando alinhavou o seguinte arrazoado:

De início a defesa expressa ser indevido o estorno do crédito fiscal supostamente a maior com subsequente aplicação da penalidade prevista no art. 42, VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96 (60% de multa sobre o valor do imposto), alegando que tais créditos foram tomados em conformidade com o disposto na Constituição Federal e na Lei complementar 87/96, bem como no Regulamento do ICMS da Bahia. Salienta ainda a base de cálculo utilizada sem a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Aduz a seguir que o REsp 1.109.298/RS de relatoria do Ministro Castro Meira trazido à baila no auto de infração não apenas não transitou em julgado, como tratava de situação fática e jurídica absolutamente distinta da retratada pelos Autuantes. Dá seguimento explicitando entendimento do STJ que definiu ser o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, transcrevendo posteriormente voto do Ministro Castro Meira que deixa claro a utilização do art. 13, § 4º, I, LC 87/96 quando for hipótese de atividade mercantil.

Preleciona que as mercadorias que foram objeto do presente processo administrativo foram adquiridas de outras pessoas jurídicas (fornecedores). Desta forma, afirma que não pode ser equiparada a estabelecimento industrial, uma vez que adquire seus produtos de fornecedores de diversas regiões do país. Em assim sendo, observa que o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp 1.109 298/RS não possui qualquer relação com o presente caso.

Transcreve o anteriormente citado art. 13, § 4º, I, LC 87/96 e expõe o suposto conceito de “a entrada mais recente”, explicitando que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento no Estado de São Paulo comprou, em época mais recente, as mercadorias transferidas ao estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Assevera ainda, que supostamente amparada em atos administrativos e decisões do CONCEF sobre o assunto, a Fiscalização manipulou o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Invocando o auto de infração, traz à baila que, conforme considerado pela Fiscalização, entrada mais recente é “*o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA*”, *estaria na verdade dizendo que tal base de cálculo deve “corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO (junto a terceiros) DAS MERCADORIAS PARA INCORPORAÇÃO AO ESTOQUE DA EMPRESA, JÁ QUE ESSA TRANSFERÊNCIA SE EQUIVALE À MERA MOVIMENTAÇÃO DE MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA*”.

No mesmo sentido, ressalta a afirmação da Fiscalização de que a base de cálculo utilizada pelo Contribuinte estaria incorreta citando, por conseguinte, trecho do auto de infração, *in verbis*:

[...] “foi considerado o VALOR DE 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, também foram retirados o ICMS, 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, importante trazer à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf para também dar respaldo ao trabalho ora efetuado:

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

Acusa ainda o Contribuinte que a Fiscalização faz jogo de palavras com o anteriormente citado art. 13, § 4º, I, LC 87/96 com o objetivo de justificar a alteração da base de cálculo, e ainda manipula o termo “correspondente à entrada mais recente” informando que o intuito da lei é apenas que tal base de cálculo tenha uma correspondência com “entrada mais recente”.

Menciona o entendimento da Fiscalização de que a expressão “entrada mais recente” deveria ser entendida como “custo de aquisição”, o que, de acordo com as regras contábeis, permitiria a exclusão dos tributos recuperáveis do valor da transferência entre os estabelecimentos.

Preconiza que a LC 87/96 não conceitua claramente a expressão “entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia. E continua afirmando que o referido conceito não pode ser interpretado por meio de manobras linguísticas supostamente fundamentadas em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido do Contribuinte.

Insiste a Defesa que o conceito de “valor da entrada mais recente” encontra-se sedimentado tanto no dia-a-dia das empresas quanto na legislação pátria, que seria: “o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis, pois não é isso que determina a Lei Complementar nº 87/96 que rege o assunto.”

Entendendo importante para o deslinde da questão a defesa passa a discorrer sobre o entendimento dos Professores Hugo de Brito Machado e Ives Gandra da Silva Martins acerca do conceito de “entrada mais recente da mercadoria” que suportam sua já referida tese.

Acusa ainda o fiscal de manipular a base de cálculo com o claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia. Em seguida, revela que a fundamentação utilizada foi uma norma contábil que regula o conceito de custo de aquisição, e que atribui ser totalmente distinto não podendo sofrer equiparação para tal fim.

Por conseguinte, fundamenta a suposta violação na previsão da Instrução Normativa 52/2013, que, de acordo com a percepção da defesa, não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária do ICMS. Acrescenta ainda que se fosse seguir tal entendimento, a despeito de excluir os tributos recuperáveis, poderia adicionar os custos de transporte, seguro, manuseio etc., conforme a referida IN. Complementa que não o fez, pois a referida regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo. Alega ainda que a Fiscalização adotou o conceito acima referido apenas no que lhe convém, o que seria tentativa de manipulação da base de cálculo.

Aduz que a alteração da base de cálculo fere também o disposto no artigo 146, III, “a”, da Constituição Federal que estabelece que “(...)*normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*”.”

Invocando a não-cumulatividade, cita o art. 155, § 2º, II da Constituição Federal que permite o aproveitamento do crédito do quanto pago na etapa anterior sobre os produtos adquiridos por um contribuinte, designando expressamente algumas exceções, quais sejam, os casos em que há venda com isenção ou não-incidência. Infere ainda o status de princípio constitucional atribuído à não-cumulatividade que é um direito subjetivo do contribuinte, e não poderá ser restringida, a não ser nos casos expressamente admitidos pela Constituição Federal. Em consequência, alega que a atuação fora do âmbito de sua competência constitucional é irregular.

No mesmo sentido alega que a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo impede que o contribuinte possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior. Sendo assim, creditar-se-á de valor menor do que o efetivamente pago pelo estabelecimento remetente, o que, de acordo com o entendimento da Defesa, viola o princípio da não-cumulatividade (art. 155, § 2º, I, CF) em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Em seguida, alerta o êxito em suspender liminarmente a exigibilidade do crédito do ICMS do referido ato em decisão ao mandado de segurança impetrado pela C&A Modas e destaca, ao final, que o conceito de “valor de entrada mais recente” não pode ser alterado por “interpretação contábil” ou mesmo por “Instrução Normativa”.

Acrescenta que os demais Estados da Federação seguem o entendimento apresentado pela Defesa acerca do conceito de entrada mais recente, o que comprova através das consultas realizadas aos Estados de Santa Catarina (84/2014), Paraná (42/2008) e Minas Gerais.

Em seguida afirma que a adoção da alteração indevida da base de cálculo com a exclusão dos tributos recuperáveis causará à Defendente a consequente autuação nos demais Estados de origem que possuem entendimento divergente do adotado pelo Estado da Bahia. Tal fato a levará, conforme entendimento da Defendente, a ponderar o que é mais oneroso, se ter seu crédito glosado indevidamente pelo Estado da Bahia ou ser autuada no Estado de origem.

Alerta que tal situação corrobora o estágio de total insegurança jurídica vivenciado no país, acusando mais uma vez os Estados de alterar conceitos, manipular base de cálculo criando verdadeiras guerras fiscais com outros entes da Federação na tentativa de aumentar a arrecadação, ignorando a Constituição Federal, o Princípio da Hierarquia das Normas, o Princípio Federativo e o próprio bom-senso do contribuinte.

Continua declarando que a fiscalização distorceu as palavras do jurista Ives Gandra ao afirmar que “nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato ‘equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa’”.

Desta forma, transcreve o auto de infração ao afirmar, *in verbis*: “ocorre uma EQUIVALÊNCIA À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA’, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria e registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também esta consignado na doutrina CONTÁBIL, que é mais adequada para definir esse ponto específico”.

A Defendente dá seguimento aos seus argumentos alegando a necessidade da contextualização da afirmação de Ives Gandra esclarecendo que, nesse tipo de operação há mera movimentação física da mercadoria entre os estabelecimentos, sendo a operação desprovida de qualquer caráter econômico. Em assim sendo, não haveria fato gerador de ICMS na saída das mercadorias para estabelecimento do mesmo titular. Nesta senda, entende a defesa ser ilegal e abusiva a cobrança do imposto em razão da glosa de créditos indevidamente efetuada. Cita ainda a súmula 166 do STJ.

Prossegue colacionando uma consulta efetuada ao professor Ives Gandra na qual entendeu ser equivocado o entendimento manifestado pelo Fisco Estadual da Bahia ao excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da base de cálculo na transferência estadual. E conclui sua explanação acerca do conceito de base de cálculo utilizado, bem como da interpretação da legislação e instrução normativa, transcrevendo um julgamento do CONSEF do Estado da Bahia, com acórdão CJF 0174-11/15 (Processo AI n 206891.0018/14-6) que, apesar de ter mantido o entendimento do órgão quanto ao assunto ora guerreado, destaca três votos favoráveis a sua percepção. Portanto, afirma que inexiste respaldo legal para a “interpretação” atribuída pela Fiscalização, razão pela qual a glosa não merece ser mantida.

A defesa passa a discorrer sobre a necessidade de exclusão da penalidade de 60% aplicada no lançamento fiscal para os períodos anteriores da Instrução Normativa 52/2013. E continua sua digressão com análise das recentes decisões desta I. Junta de Julgamento e do E. CONSEF sobre o tema observando que, na maior parte das vezes, o Lançamento Fiscal é mantido sob a justificativa de que a Instrução Normativa 52/2013 teria caráter meramente interpretativo, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do CTN.

Demonstra, contudo, o equívoco do entendimento ao afirmar que a referida Instrução Normativa realizou inovação em matéria tributária, não se restringindo a mera interpretação do mencionado artigo 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, bem como artigo 17, § 7º, I, da Lei Estadual da Bahia 7.014/96. Isso porque, de acordo com a Defesa, a interpretação concedida pela Instrução Normativa 52/2013 acerca do conceito de “entrada mais recente” é totalmente distinta daquela utilizada pela doutrina e jurisprudência pátrias, e também pelos demais Estados Federados.

Acrescenta que neste sentido Hugo de Brito Machado discorre que “É importante termos em mente que a função interpretativa das leis pertence ao Poder Judiciário. Assim, se este já fixou uma das interpretações possíveis como sendo a que se deve adotar, se a jurisprudência firmou-se preferindo determinada interpretação entre as que foram sustentadas para um dispositivo legal, já não cabe ao legislador, a pretexto de editar lei interpretativa, adotar interpretação diversa daquela já adotada pelo Poder Judiciário”.

Busca em seguida reafirmar seu entendimento de que o “método interpretativo” utilizado pelo Agente Fiscal baseado na Instrução Normativa é diametralmente oposto ao previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto, o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

Passa então a rogar que caso a Junta de Julgamento entenda o caráter interpretativo da Instrução

Normativa, exclua a penalidade aplicada, nos termos do art. 106, I, do Código Tributário Nacional. Transcreve, em seguida, o referido artigo, grifando a previsão de exclusão de aplicação de penalidade quando da infração dos dispositivos interpretados.

Explica que esta Junta de Julgamento deve ser coerente com suas decisões, pois ao reconhecer a retroatividade em razão do caráter interpretativo da IN 52/2013, deve aplicar a totalidade do art. 106, I, CTN, afastando a penalidade de 60% aplicada no Lançamento Fiscal.

Justifica trazendo mais uma lição do jurista Hugo de Brito Machado que afirma que “*lei interpretativa é aquela que não inova limitando-se a esclarecer dúvida surgida com dispositivo anterior. Se a dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espancar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma, em face do texto antigo. Daí a exclusão das penalidades*”.

Por conseguinte, alega que a Defendente não pode ser penalizada por fatos ocorridos anteriores a outubro de 2013, já que a publicação da referida Instrução Normativa que interpretou os dispositivos da Lei Complementar 87/96 e a Lei 7.014/96 se deu em 18 de outubro de 2013. Traz à baila, em seguida, entendimento da 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF/BA que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário apresentado pela C&A Modas, cancelando integralmente a multa de 60% aplicada pela fiscalização no Auto de Infração 206891.0018/14-6, de matéria e períodos idênticos aos do presente caso, anexando o acórdão que proferiu o referido entendimento. A seguir, cita o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento que acolheu, da mesma forma, o pedido de exclusão da multa no Auto de Infração 206891.0019/14-2.

Alerta que mais recentemente, em janeiro e março de 2016, a 1ª Câmara de julgamento apreciou novamente a questão, oportunidades em que manteve o entendimento supracitado nos julgamentos dos Recursos Voluntários relativos aos Autos de infração 206891.0017/15-8, 206891.0019/15-0 e 206891.0021/15-5.

Conclui que, caso entenda a não inovação da Instrução Normativa no mundo jurídico pela justificativa de que apenas interpretou dispositivos obscuros da Lei Complementar 87/96 e Lei Estadual 7.014/96, conforme defendido em julgamentos anteriores pela I Junta de Julgamento do CONSEF, não restará dúvida da necessidade do imediato cancelamento da multa de 60% aplicada para os períodos anteriores a outubro de 2013, nos termos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

Pelo quanto expôs a defesa, requereu inicialmente fosse julgada procedente a Defesa Administrativa apresentada para desconstituir o crédito tributário corporificado no Auto de Infração e Imposição de Multa, em razão da comprovação da ilegalidade da glosa de créditos de ICMS realizada pela Fiscalização Estadual, por não possuir respaldo na Constituição Federal ou na Lei Complementar 87/96.

Em seguida, declarada a improcedência do crédito tributário, por falta de previsão legal dos motivos invocados pelo fisco para promover a glosa dos créditos escriturais apropriados pelo contribuinte, com ferimento aos princípios da legalidade, da não surpresa e da não cumulatividade do ICMS, **pena de contrariedade e negativa de vigência aos arts. 5º, II; 37; 150, I e III; 155, § 2º, I, todos da CF/88; e 3º e 97, do CTN.**

E, suplicou ao final:

“71. Subsidiariamente, caso entenda-se que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, apenas interpretando dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei Estadual nº 7.014/1996, requer o cancelamento da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, em 2012 e em janeiro a outubro de 2013, termos expressos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

72. A Defendente requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, e pela realização de sustentação oral no julgamento.

73. Requer, ainda, que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Defendente, FRANCISCO NOGUEIRA DE LIMA NETO, OAB/SP nº 143.480, com domicílio

profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento da presente Defesa, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.

Os Autuantes iniciaram a informação fiscal afirmando que o objetivo da mesma é 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 para o consequente deslinde da controvérsia ora instalada na esfera administrativa.

Seguiram sua informação esclarecendo a necessidade de construção lógica sobre a questão objeto do presente Processo Administrativo Fiscal – P.A.F., observando a imprescindibilidade da análise das diversas nuances que envolvem a matéria ora polemizada, a iniciar pelo veículo normativo a ser utilizado para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nesta e em situações similares.

Ultrapassado os esclarecimentos iniciais, colacionaram aos autos o artigo 155, § 2º, XII, “i”, CF/88 específico para o ICMS que afirma caber à lei complementar fixação da base de cálculo desta espécie tributária, e também o artigo 146, III, “a”, CF/88, que impõe emprego idêntico à definição da base de cálculo para os impostos em geral.

Passaram a discorrer que em obediência ao disposto na Carta Magna, bem como no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, a Base de cálculo do ICMS em transferências estaduais 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.

Asseveram em seguida que a Lei Complementar definiu que “*a base de cálculo deve ter uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência se 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 (...)*”.

Ultrapassada a análise da legislação federal, passam a discorrer sobre a sua repercussão na legislação do Estado da Bahia, e informam que, acertadamente, tanto a Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto o Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) trazem essa mesma definição da legislação federal sobre o tema, pois repetem literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Prosseguindo, certificam que é aconselhável às empresas que praticam operações interestaduais com mercadorias, não olvidarem da exata compreensão do quanto previsto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, evitando assim, destacar ICMS a mais quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais e recolher indevidamente aos cofres do Estado de origem, pois, a despeito de que no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre paga o mesmo valor de imposto. Ademais, descuidando-se do quanto explicado acima, incorrerá em erro, ao efetuar pagamento a menor para qualquer ente tributante. Com isso, 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.

Buscam os Autuantes examinar, em outro contexto, a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e DF), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa. Com o objetivo de encontrar a melhor resposta, se faz necessário verificar o papel da Lei Complementar no campo do ICMS, bem como da mais adequada interpretação acolhida pelo CTN, e ainda do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Os Autuantes informam, de proêmio, que não foram contestados os cálculos e valores que constam dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. A seguir,

preliminarmente, afirma estar o trabalho realizado pelos Auditores totalmente amparado na legislação do ICMS, bem como lastreado na IN 52/2013 que esclarece a questão, sendo considerada norma meramente interpretativa. Em assim sendo, pode retroagir para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I, do CTN. Atenta, da mesma forma, que a norma é meramente procedural, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, § 1º, do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

Adentrando ao mérito, os Autuantes remetem a informação fiscal ao corpo do auto de Infração em tela onde indicam constar orientações pertinentes ao quanto discutido nesta contenda, começando pelo esclarecimento de que o lançamento fiscal em lide teve amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ), na IN 52/2013, bem como no art. 13, § 4º, I, LC 87/96, nas normas da contabilidade de custo, combinadas com o previsto no CTN, e que o Auto de Infração em tela, *"diz respeito à verificação da BASE DE 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 à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa."*

Verifica-se ainda no Auto de Infração que o valor tributável é determinado pelos artigos 155, § 2º, XII, "i", combinado com o 146, III, "a", ambos da Constituição Federal. Em seguida, prossegue transcrevendo longamente os termos do Auto de Infração, que destaca que a LC 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve a base de cálculo do ICMS, chamando atenção para o valor da entrada mais recente de mercadorias compradas de terceiros. Dando seguimento, explica que este valor é equivalente ao custo de aquisição (junto a terceiros) das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa. Como não se trata de operação de venda, mas sim de transferência, os tributos devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido. Em assim sendo, entende que deve-se excluir os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS, COFINS, e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Destacam ainda que a presente autuação teve como base os arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico. Dá continuidade afirmando estar o referido Auto de Infração em consonância com as decisões do CONSEF/BA, que transcreve posteriormente.

Persiste afirmando que para definição do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (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 subseqüentes 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. Por outro lado, também cabe registrar 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."

Transcrevem, ainda o item 11 do pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos

Contábeis) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf, para, da mesma forma, dar respaldo ao trabalho. Subsequentemente, cita entendimentos da doutrina contábil pertinentes ao conceito de custo de aquisição.

Alega ainda no Auto de Infração que o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, que fora supostamente violado, está respaldado na Lei 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que por sua vez está amparado na LC 87/96, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal que decorre de valor de base de cálculo maior que o devido nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular com o consequente destaque e utilização a maior do imposto do que o estabelecimento autuado tem direito.

Traz à tona ainda o entendimento de Ives Gandra emitido em pareceres de que o fato de não haver mudança na titularidade da mercadoria “equivale à mera movimentação de mercadoria dentro do estoque da mesma empresa”. Tal percepção é, da mesma forma, defendida pela Fiscalização. Cita, a seguir, autos lavrados de idêntico conteúdo contra a Autuada. Transcreve, ainda, trecho da decisão do STJ validando o arbitramento com base nas regras do CTN, onde considera este dispositivo auto aplicável (recurso especial nº 1.109.298 - rs 2008/0279009-9).

Prosegue transcrevendo o Auto de Infração tratando a respeito da retroatividade da IN 52/2013 por ser norma expressamente interpretativa e procedural ao instituir novos critérios de apuração, segundo o CTN. Persevera citando os artigos 100, 106, I, e 96, do CTN. Menciona ainda o RPAF aprovado pelo Decreto 7.629/99, citando o seu artigo 167, III. Portanto, ressalta o caráter interpretativo da IN 52/13 e a consequente retroatividade a fatos geradores anteriores à sua edição. Salienta ainda o caráter procedural da mesma IN, por adotar mecanismos claros para fixação da base de cálculo para definição do valor correspondente à entrada mais recente.

Concluíram os Autuantes com a transcrição do art. 144, § 1º, CTN, que corrobora o entendimento do STJ observado na jurisprudência, de que as regras ou as normas procedimentais possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas. O art. 96, CTN, expressa que normas complementares também fazem parte da legislação tributária. Em assim sendo, a IN supracitada seria norma complementar que oferece amparo para efetivação do procedimento de lançamento realizado pelos Autuantes. Cita em seguida jurisprudência do STJ que ampara a possibilidade de aplicação retroativa.

Passando os Autuantes a tratar da contestação, à defesa iniciam seu arrazoado registrando que a decisão do STJ separa claramente as hipóteses previstas no artigo 13, § 4º, I a III, da LC 87/96, aplicando-se ao presente caso, o inciso I. Ainda, explicita ser o cerne da questão a identificação do que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, já que o legislador federal não fez constar tal conceito da LC, que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS. Busca em seguida demonstrar o caminho a ser adotado pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias quando enfrentar situações desta natureza. Assim agiu o Estado da Bahia à edição da IN 52/2013.

Adentrando ao mérito, os Autuantes aduzem como pressuposto válido a definição da Base de Cálculo explicitada na LC 87/96, restando aos Autuantes colher o que existe na doutrina e nas normas gerais do Direito Tributário (em especial nos arts. 109 e 110, CTN) para construir o melhor conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Ainda, os Autuantes discorrem sobre o artigo 109, CTN, trazendo, nesta ordem conceitual, referências do autor Leandro Paulsen, dentre elas:

(...)

... quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste...

(...)

Por conseguinte, transcreve o ensinamento de Amaro, que “o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.”

Pode-se inferir, desta forma, que o instituto de Direito Privado é importado pelo Direito Tributário sem deformações ou transfigurações. Nesta senda, se o Direito Tributário somente pode fixar ou definir Base de Cálculo dos impostos previstos na CF/88 por Lei Complementar, em especial o ICMS, conforme permissão explícita da CF/88. Assim, havendo intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de Direito Privado, especialmente quanto à definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, deve ser feito de forma expressa para que se operem os efeitos fiscais. Portanto, lecionam os citados doutrinadores que se o Direito Tributário quiser determinar alguma modificação conceitual, é necessário que ocorra de modo expresso.

Prossegue discursando acerca do art. 110, do CTN, que corrobora o que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, mostrando necessário trazer à baila o entendimento de diversos doutrinadores, a exemplo de Sacha Calmo Navarro Coelho, que refere que “o art. 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no texto constitucional.” E prossegue alegando que “mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adiono, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.”

No mesmo sentido, assevera Luciano Amaro que o art. 110, do CTN “é preceito rígido ao legislador e não ao intérprete jurídico. (...) Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.”

Ainda, Hugo de Brito Machado atribui a mercadoria o conceito do Direito Comercial, e acrescenta que não pode o legislador alterá-lo, sob pena de admitir a mudança da Constituição por meio de lei ordinária. Por fim, Aliomar Baleeiro segue no mesmo sentido e acrescenta que o legislador tributário não pode expandir o conceito por meio de atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Seguindo este entendimento, acrescentam, é natural e lógico buscar resolução das controvérsias nas normas tributárias. No silêncio destas, como ocorre no presente caso, procura-se a guarida das normas de direito privado, atentando para a verificação do local onde estão inseridos conceitos e normas do direito positivo. Caso estejam inseridos no direito constitucional, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los.

Em assim sendo, alega que não pode o legislador fugir ao previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a LC 87/96 definiu a base de cálculo, mas não o referido conceito. Para tanto, dispõe que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos do Direito Privado.

Persiste com o exame das normas da Ciência Contábil ou de outros Institutos de Direito Privado revelando ser o exame dos estudos doutrinários bastante expressivo para suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, bem como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pelo art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Para o deslinde do presente processo administrativo, revela o entendimento normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, e também pelos doutrinadores contábeis, que leva ao conhecimento do valor correspondente à entrada mais recente, com a transcrição do conceito de custo de aquisição previsto no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (anteriormente

transcrito).

Ademais, revela que “por se tratar 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 (...). Dá prosseguimento à informação fiscal transcrevendo os referidos artigos, frisando a retroatividade no caso de legislação posterior ao fato gerador da obrigação que tenha instituído novos critérios de apuração.

No que concerne ao posicionamento doutrinário referente aos tributos recuperáveis, destaca que o entendimento a seguir é exigido pela legislação, ao afirmar que não constitui receita o que a empresa recebe nem despesa ou custo o que ela paga. É o que expõe Eliseu Martins.

Os doutrinadores Luis Martins de Oliveira e José Hernandez Perz Jr. trazem ainda em sua obra que não devem compor o custo de aquisição os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) pagos na aquisição de matérias-primas e dos demais utilizados na produção.

Diante dos artigos já citados, afirma ser evidente que:

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

Defendem ainda os Autuantes que por não existir mudança de titularidade da mercadoria objeto da transferência interestadual, ocorre a equivalência à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Em assim sendo, cabe a averiguação de como é contabilizado o valor da mercadoria no estoque da empresa. Isso ocorre com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), o que está consignado na doutrina contábil (mais adequada para definir este ponto especificamente). Portanto, assevera que este deve ser o conceito de entrada mais recente que deve ser aplicado.

Acerca do significado da expressão “valor correspondente à entrada mais recente”, faz-se mister frisar que a Base de cálculo, de acordo com o art. 146, III, “a”, CF/88, deve estar prevista em Lei Complementar. Prossegue afirmando que para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia atribuir qualquer valor à operação, o art. 13, § 4º, restringe expressamente a três hipóteses, dentre elas, no inciso I, amplamente discutido na presente lide.

Transcreve, a seguir, os arts. 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”, ambos da CF/88, salientando ainda que a presente informação está amparada no já diversas vezes citado art. 13, § 4º, I, LC 87/96. Procurou, então, dar sentido lógico à expressão valor correspondente à entrada mais recente, afirmando que para apuração do valor mais apropriado, deve-se fazê-lo na primeira aquisição de mercadorias feita junto à terceiros, ou seja, o custo de aquisição. Tal mercadoria vai para o estoque, podendo ser movimentada de uma filial a outra até sair, ao fim, para a realização de venda.

Em seguida, afirma que o amplamente discutido conceito de valor correspondente à entrada mais recente é o valor que foi apropriado, representado ou contabilizado no estoque da empresa no momento que a mercadoria foi comprada junto a terceiros, ou seja, o valor do custo de aquisição. Após a definição de tal valor, este se torna inalterável, independente da quantidade de transferências entre o mesmo titular ou entre as filiais da empresa (que será apenas movimentação do estoque da empresa), situação objeto da presente Auditoria. Por não haver negócio mercantil, não há negócio jurídico que revele valor comercial à operação.

Acrescenta que o valor correspondente à entrada mais recente ou o custo de aquisição será

praticamente idêntico para qualquer operação de transferência, mesmo que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da mesma empresa, evitando, assim, que uma unidade federada seja beneficiada em detrimento de outra, sobretudo em função dos incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de centros de distribuição.

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

Considerando-se o VCEMR como equivalente ao custo de aquisição, a composição do VCEMR seria a subtração dos tributos recuperáveis do preço (valor total da nota fiscal), e o resultado seria somado às despesas necessárias (basicamente frete e seguro, bem como o IPI não recuperável, quando esses gastos são suportados pelo adquirente) para colocar o bem no estabelecimento. Neste diapasão, os Autuantes revelam ainda que o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do VCEMR ou custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Tal procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso na Nota Fiscal. Ainda, alega que quando a empresa comercial adquire mercadoria proveniente 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.

Por fim, ao estabelecer o VCEMR como custo de aquisição e calcular a Base de Cálculo, esta permanece imutável em todas as operações subsequentes, seja para a filial de qualquer unidade federativa.

Quanto à alegação da retroatividade da Instrução Normativa 52/2013 por ser norma interpretativa, bem como por ser norma procedural ao instituir novos critérios de apuração, os Autuantes transcrevem o art. 100, 106 I e 96, do CTN. A seguir, aduzem ser de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. E acrescenta que como a IN esclarece matéria disciplinada, trata-se de norma expressamente interpretativa. De igual modo, cita o art. 167, III, do Decreto 7.629/99.

Em continuidade, revelam o caráter procedural da mesma IN ao adotar mecanismos claros para fixação da Base de Cálculo para definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente.

Os Autuantes afirmam ainda que a jurisprudência do STJ consolidou o entendimento de que, com base no art. 144, § 1º, CTN, as regras ou normas procedimentais possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores sejam anteriores à data de vigência desses diplomas. Mencionam ainda jurisprudência do STJ (RESP 1009109/SP) com relatoria do Ministro Castro Meira, que reconhece a retroatividade das normas procedimentais ao aduzir que: “(...) O artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.”

Atribuem ao CONSEF a análise se a edição da IN ampara a empresa, quando prevê a não aplicação de multa quando de tratar de norma interpretativa. Inclusive, colaciona diversas manifestações do Conselho da Fazenda Estadual em relação a casos idênticos, inclusive da mesma Autuada. E a seguir, atribui à impugnante o direito do benefício da dispensa da penalidade pelo cometimento da infração descrita no presente processo. Transcreve, por exemplo, o acórdão do processo 206891.0019/15-0 e revela, ainda, o mesmo entendimento adotado nos acórdãos, 2ª CJF N° 0228-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0022/14-3; 2ª CJF N° 0231-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0026/14-9; 2ª CJF N° 0226-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0024/14-6; Acórdão 2ª CJF N° 0224-12/15 do Auto de Infração nº 206891.0025/14-2.

Em suas considerações finais, os Autuantes, conjecturam a respeito da licitude de um Estado

ampliar a Base de Cálculo do ICMS, através de interpretações da legislação tributária que atende interesse de apenas um ente político interessado em obter mais recursos do ICMS, em detrimento das demais unidades da federação. Sustentam que tal procedimento fere o pacto federativo, por conta de interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, constitucionalmente, crédito de imposto para outro Estado que, pelo princípio da não-cumulatividade, arca com o ônus de perceber parcela menor de tributos.

Lembram que a Unidade que faz ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, em contrapartida ao contribuinte, benefícios fiscais que tem como consequência a redução da arrecadação nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. Fica, desta forma, o ente destinatário prejudicado, posto que suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Recordam ainda que o pleno do STF, no julgamento do RE 572.762-9/SC, “reconheceu que as comunas tem 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.”

Trazem ainda à presente lide o entendimento de que “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.”

E transcrevem as palavras constantes de decisão proferida pelo Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008, as quais entendem seguirem no mesmo sentido, as quais extraíram uma pequena parte *“Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, '...sob pena de admitirem-se diferenças em cada um dos Estados (...) com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica', valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado”*.

Em consideração ao quanto expuseram concluem os Autuantes que é vedado às legislações ordinárias dos Estados ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois violariam 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, I da Lei Complementar nº 87/96.

Continuam a sua exposição com uma indagação: “caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?”

Neste esteio legal, concluem os Autuantes que:

“(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

É palmar, consoante a inteleção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar

87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, 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**, adotando **NOVOS CRITÉRIOS PARA APURAÇÃO DO ICMS DEVIDO**. Cuidou-se tão somente de dar o exato sentido do que deve ser interpretado por "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE". Ou seja, não houve inovação ou alteração da base de cálculo prevista no inciso I do §4º, art. 13 da LC 87/96."

Pede, por fim, que os ilustres e competentes julgadores concluam pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

Na assentada para o julgamento ocorrido no dia 06/10/2016, entendeu a 5º JJF remeter o processo em diligência para pronunciamento da Procuradoria Geral do Estado – PGE, fls. 210 e 211, tendo a dnota PGE se pronunciado às fls. 226 a 227 pela razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação.

É o relatório.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Destarte decido não acatar a preliminar de nulidade em razão de que não identifiquei no método utilizado pelos Autuantes nenhum procedimento que afrontasse o ordenamento jurídico.

Inicialmente devo circunscrever que o presente processo trata de Auto de Infração que se refere a lançamento de crédito tributário relativo a glosa de excessos de créditos fiscais apropriados pelo Autuado, decorrentes de recebimentos de mercadorias tributadas, por transferência, de empresa comercial, de propriedade do mesmo titular, localizada em outra unidade da federação, a qual, segundo os Autuantes, ao calcular o ICMS incidente na operação de transferência, não obteve êxito em obedecer ao regramento constante do art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, resultando que transferiu créditos fiscais de ICMS para além do permitido pela legislação federal, os quais, segundo os Autuantes, repercutiram em prejuízo para a arrecadação do estado da Bahia.

Segundo se infere dos autos, a base de cálculo sob a qual incidiria a alíquota interestadual do ICMS na operação de transferência, cujos créditos foram submetidos a apuração do ICMS da filial sediada no estado da Bahia, e que foram o objeto da referida glosa, deveriam, segundo informam os Autuantes, estarem adstritos a composição da entrada mais recente da mercadoria, tendo em vista o que determina a interpretação empreendida pelos Auditores ao inciso I do §4º do Art. 13 da LC 87/96.

Posso afiançar que os procedimentos e cálculos adotados pelos Autuantes para fins do levantamento do débito referente ao lançamento de ofício do crédito fiscal, objeto da presente lide, está pautado na interpretação dada, pela Administração Tributária da Secretaria da fazenda

do Estado da Bahia, através da edição da Instrução Normativa nº 52/2013, ao art. 13 §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, dispositivo legal este que encontra paralelo na legislação estadual através da Lei 7014/96 e do RICMS/97, como também do RICMS/2012. Portanto certifico que não há qualquer ilegalidade no procedimento fiscal demandado que lhe possa ameaçar pela nulidade, ou que tenha provocado cerceamento de defesa a Impugnante.

Para fundamentar minha análise transcrevo a seguir excerto da orientação interpretativa constante da Instrução Normativa nº 52/2013 que foi utilizada para nortear os procedimentos de Auditoria Fiscal quanto a análise dos créditos fiscais provenientes de transferências interestaduais de mercadoria, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia:

Instrução Normativa n.º 52/2013

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; (grifo nosso)*

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

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

A orientação acima é de clareza solar, não se poderia exigir conduta diversa por parte dos Autuantes, o agente público deve proceder no estrito limite da norma proferida pela competente Autoridade Administrativa Tributária, e assim o fizeram. A Instrução Normativa nº 52/2013 encerra a interpretação cogente proferida pela SEFAZ-BA acerca do limite de crédito de ICMS permitido pelo art. 13 §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, no recebimento de transferências interestaduais de mercadoria, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia.

E afirmo ainda que a orientação contida na instrução normativa transcrita acima em nada inova o ordenamento posto, não estabelece nova base de cálculo nem mesmo aumenta a carga tributária do ICMS, limita-se a apenas esclarecer, em conformidade com a prática estabelecida pela CIÊNCIA CONTÁBIL, o correto cálculo do valor de transferência de mercadoria, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado em outro estado da federação.

Desta forma, orienta sabiamente a IN 52/2013 que sejam expurgados os tributos recuperáveis do valor da entrada mais recente, para que, com base em novo valor, desta feita o valor original do custo de aquisição pelo remetente, excluído dos tributos que incidiram na operação anterior e que não devem ser considerado custo de aquisição pela CIÊNCIA CONTÁBIL, posto que serão recuperados em operação subsequente tributada pelos mesmos, para em seguida voltar a embutir apenas o imposto que incide na operação de transferência, no caso, apenas o ICMS, e assim formar a base de cálculo de transferências interestaduais, conforme determina art. 13 §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96.

A explicação é simples, caso não seja expurgado da base de cálculo estes tributos incidentes no momento da aquisição, estaria a Impugnante tributando na transferência não apenas o custo comercial da operação, mas também, a parcela correspondente aos impostos que incidiram na operação de aquisição, sobretudo o próprio ICMS que compõe a sua própria base de cálculo por previsão constitucional. Ora, não há novidade alguma na IN 52/2013, tratou-se aqui apenas de esclarecer os procedimentos para apurar-se os créditos de ICMS, conforme a orientação Constitucional e da LC 87/96.

Senão vejamos: Adotando-se o valor da aquisição da mercadoria pelo remetente, sediado em outra unidade da federação no valor de R\$100,00, considerando uma alíquota interna de 18%, admite-se que o custo foi de R\$ 82,00 e se na transferência haverá uma incidência de ICMS pela

alíquota de 12%, há de se adotar uma base de cálculo que contemple esta carga tributária, a qual só será obtida pela divisão do valor do custo, no caso R\$ 82,00, por 88% que é exatamente o percentual de custo que este montante representará na nova base de cálculo do ICMS, considerando a alíquota interestadual de 12%.

Assim, desta feita, a base de cálculo de transferência interestadual apurada adotando-se alíquota interestadual de 12%, será, fazendo-se o cálculo proposto acima, de R\$ 93,18, que aplicando-se sobre este a alíquota interestadual de 12% apurar-se-á o valor do ICMS de R\$ 11,18. Valor este que se deduzido do valor da transferência de R\$ 93,18, obteremos novamente o valor original de custo de aquisição pelo remetente de R\$82,00.

De outra forma seria: Valor da transferência R\$100,00, alíquota 12%, valor do ICMS R\$12,00 e o custo na filial seria R\$ 88,00, diferente do custo de aquisição pelo estabelecimento remetente que foi de R\$82,00. Vê-se a prima face que a conta não fecharia. Pois, teríamos um custo na filial superior ao custo no remetente.

Quanto ao PIS e COFINS também devem ser expurgados da base de cálculo porque são estranhos a operação de transferência, estes tributos não incidem nestas operações, portanto não devem onerar o cálculo do respectivo ICMS. A regra de não incidência está prevista no Art.1º da lei 10.833/2003, que é bem clara quanto à formação da base de cálculo, senão vejamos a sua redação vigente à época dos fatos geradores objeto da presente contenda:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. (grifos meu).

Destarte, não há outra forma de decifrar o inciso I do §4, art. 13 da LC 87/96, diferente da interpretação empreendida pela SEFAZ-BA no contexto da IN 52/2013. Afirmo que este entendimento está albergado na matemática e nos princípios contábeis, como também, e maiormente, no ordenamento pátrio.

Portanto, concluo que não se pode interpretar a expressão "*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*", contida no referido diploma legal sem aplicar-lhe as idiossincrasias pertinentes ao ICMS, considerando suas particularidades relativas: 1 - ao princípio de não cumulatividade; 2 - ao fato de se tratar de imposto recuperável e que por isso não deve integrar o custo do produto; 3- a característica endógena de fazer parte da própria base de cálculo; 4 - as alíquotas diferenciadas para fins de operações interestaduais; 5 - à sua condição de imposto indireto, pois almeja a capacidade contributiva do consumidor final e que não deve onerar as operações do comércio da indústria e do setor de serviços. Deste modo, quando se apura a base de cálculo deste imposto, deve-se ter como norte todas estes parâmetros, os quais foram brilhantemente resumidos na IN 52/2013.

Quanto ao mérito, declaro que avaliando o procedimento utilizado pelas Autoridades Fiscais, concludo que está totalmente balizado em previsão legal, haja vista a previsão na orientação da IN 52/2013 e em nosso ordenamento jurídico, o qual prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deve ser o valor da última entrada, assim entendido, considerando as idiossincrasias pertinentes ao estabelecimento da base de cálculo do ICMS alinhavadas acima, quais sejam: o valor da última entrada sobre o qual não deverá ser computado 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 do titular, ou mesmo de atacadista ou centro de distribuição do adquirente, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

Observo ainda que a fiscalização ao aplicar o disposto na IN 52/2013, retroagindo seus efeitos, e

alcançando períodos pretéritos à sua existência, não afronta o Princípio da Legalidade, e não inquina de constitucionalidade o ato contra a Impugnante, posto que a Instrução Normativa 52/2013, por ser norma interpretativa, bem como por ser norma procedural, ao instituir novos critérios de apuração, está albergada no art. 96, 100, e 106, I do CTN, considerando, sobretudo, que como a IN esclarece matéria já disciplinada, trata-se de norma expressamente interpretativa, conforme inteligência do art. 167, III, do Decreto 7.629/99

Quanto a arguição da defesa acerca da multa aplicada de 60% sobre o valor do imposto a recolher com fulcro na Lei 7.014/96, alegando ofensa ao princípio do não confisco e seu consequente pedido de redução ou cancelamento, devo esclarecer que a Junta de Julgamento do CONSEF, não tem competência para apreciar este pleito, conforme preceitua a alínea "c" do inciso III do Art. 167 do RPAF.

Pelo exposto opino pela procedência total deste Auto de Infração sob julgamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0003/16-5**, lavrado contra a empresa **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$148.358,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 12 de dezembro de 2018

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR