

A.I. Nº - 206891.0049/18-1  
AUTUADO - CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, JORGE JESUS  
- DE ALMEIDA,  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO  
ORIGEM - IFEP-COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15.05.2019

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0064-02/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 29/10/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$2.232.758,23, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do cometimento da **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, convênios e protocolos, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Complementam os autuantes que o “*O presente trabalho tem amparo em decisões do Tribunal de Justiça da Bahia – TJ/BA (Processos nº 0513561-60.2016.8.05.0001 e 0553866-57.2014.8.05.0001)*

*EXERCÍCIOS DE 2014 A 2017 – INFRAÇÃO – ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAL ORIUNDAS DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU ATACADISTAS (CDS), COM DESTINO À FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO MENOR QUE O PREVISTO EM LEI.*

*Como visto, por força de mandado constitucional, fica evidente que o TJ/BA procurou, com base nos artigos 109 e 110 do CTN, dar a melhor interpretação sobre o conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, de modo a se encontrar a correta base de cálculo do ICMS”.*

Multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigo 309, §7º do RICMS/2012.

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 57 a 79, onde inicialmente afirma ser tempestiva a impugnação e após breve

relato da infração, diz que a presente peça, visa a baixa deste Auto de Infração, ante a demonstração de inocorrência da suposta infração.

Afirma que restará comprovada, a presente autuação não merece acolhida, devendo ser extinta antes do julgamento do mérito em vista de diversas irregularidades no momento de lavratura do presente auto de infração, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte e, consequentemente a nulidade da autuação como um todo, de acordo com o previsto no art. 18, inc. IV do RPAF/99, que reproduz.

Complementa que a falta de indicação de forma clara dos fatos que originaram o lançamento impede o exercício da ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, dispositivo que reproduz.

Conclui que diante da falta de clareza, na descrição da suposta infração, não consegue se defender de algo que não está plenamente demonstrado e, portanto, entende ser prejudicada para elaborar defesa, em razão da falta de coerência na lavratura do auto de infração.

Destaca que ao descrever os motivos da autuação, os autuantes tentaram fundamentá-lo, colacionando jurisprudências e legislações, deixando, porém, a descrição da suposta infração confusa.

Relata que os autuantes sustentam o estorno de crédito de ICMS, objeto da autuação sob a alegação de que a empresa teria utilizado base de cálculo maior que a prevista na legislação. A base de cálculo da operação seria o valor da entrada mais recente, excluindo os tributos recuperáveis: ICMS, PIS e COFINS, reproduzindo texto constante na peça inaugural do auto de infração.

Infere da análise do texto que os próprios autuantes se contradizem na definição da base de cálculo do imposto a ser aplicada, na medida em que: “(i) sustentam que a mesma deveria ser o valor da entrada mais recente; (ii) haveria uma imposição lógica não justificada de exclusão dos tributos recuperáveis deste valor; (iii) após essa exclusão, o valor da entrada mais recente equivaleria ao custo de aquisição da mercadoria.”.

Argumenta que os autuantes precisam decidir se a base de cálculo é o valor da entrada mais recente sem os tributos recuperáveis, ou se é o custo da aquisição da mercadoria. Porque, assim entende que uma base nega a outra, haja vista que no custo de aquisição da mercadoria estariam também incluídos os custos com a tributação que a própria fiscalização quer ver afastada.

Conclui que inexiste clareza na acusação, fato que prejudica o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que, segundo diz, enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender a regra prevista no artigo 2º do RPAF/99 que reproduz.

Recorre a jurisprudência do CONSEF, como supedâneo, transcrevendo a ementa do Acórdão CJF nº 0317-11/09, 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que confirmou a nulidade do julgamento do AI nº 206891.0015/07-4 – Pirelli Pneus S/A., Acórdão 4ª JJF nº 0316-04/09 em Recurso de Ofício.

Requer a nulidade de todo o auto de infração em razão de considerar que a ação fiscal carece de elementos indispensáveis para se determinar com segurança as infrações apontadas uma vez que o lançamento está eivado de vícios insanáveis, mas buscará demonstrar a improcedência do auto de infração em relação aos valores lançados, em observância ao princípio da eventualidade, apesar da falta de clareza do auto de infração.

Passa a abordar o mérito admitindo a hipótese de não acatamento da preliminar de nulidade, ressaltando que é uma empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, tendo como objeto social o comércio e distribuição por atacado de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, dentre outros produtos, além de atividades como exportação, participação em outras sociedades.

Explica que dispõe de um Centro de Distribuição – CD, localizado no Estado de São Paulo, na cidade de Registro, através do qual adquire de terceiros os produtos que serão objeto de comercialização, no atacado e exportação, além de outros centros em outras unidades da

federação, onde os produtos adquiridos pela unidade localizada em São Paulo e transferidos para as outras unidades, a exemplo do CD deste Estado da Bahia, a partir dos quais é feita a circulação propriamente dita das mercadorias.

Apresenta a sistemática de operacionalização através de esquema gráfico e diz que restará demonstrado, não foi utilizada base de cálculo maior que a prevista na legislação para a operação, não havendo qualquer diferença de imposto a recolher em favor da Bahia.

Complementa que a fiscalização baiana entendeu que, nas operações realizadas durante os exercícios de 2014 a 2017, a empresa estava apurando de maneira errada a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferência das mercadorias entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da federação, em desacordo com o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, com base na sistemática operacional demonstrada.

Deduz que o entendimento do Fisco acerca do suposto erro na apuração do ICMS decorre da utilização base de cálculo superior ao previsto no referido dispositivo, na medida em que utiliza valor divergente para a “entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento. Entretanto, diz discordar, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96 não estabelece um conceito específico para “valor da entrada mais recente”.

Frisa que este conceito é possível encontrar na doutrina e jurisprudência, que a considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência, fazendo referência ao jurista Hugo de Brito Machado.

Conclui, assim que os autuantes interpretaram na lei aquilo que gostaria que nela estivesse determinado, mas que dela não consta. Assim, diz, o fisco adotou procedimento que não encontra qualquer amparo na Lei Complementar nº 87/96 tampouco na legislação ordinária baiana, fundamentando-se na Instrução Normativa SEFAZ/BA nº 52/2013 cujo conteúdo transcreve.

Explica que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, ou seja, é o preço negociado entre comprador e vendedor (LC nº 87/96, art. 13, §4º, inc. I). No entanto, em se tratando de operação de transferência entre centros de distribuição de uma mesma empresa, não há que se falar em preço real de mercado, afinal comprador e vendedor são a mesma pessoa, onde o legislador complementar, definiu o critério de mensuração da base de cálculo do ICMS, como no caso concreto, conforme art. 56, inc. V o RICMS/BA e art. 13, §4º, inciso I da LC nº 87/96.

Ressalta que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias varia, pois, segundo a atividade econômica exercida no estabelecimento remetente, em se tratando de remetente exclusivamente comercial, a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente, qual seja, o valor da operação mercantil mais recente pela qual o remetente adquiriu do fabricante o bem transferido.

Infere, portanto, que nas transferências interestaduais de mercadorias em que o remetente é estabelecimento não industrial, a base do ICMS será representada pelo valor da operação entre o fabricante e o estabelecimento remetente, originária e respectivamente, vendedor e comprador.

Pontua que diferentemente entendeu a fiscalização, que o valor da entrada mais recente referido no inciso I do §4º do art. 13 da citada LC, deve corresponder não ao valor total da operação mais recente, mas ao custo de aquisição contabilizado desta mercadoria, ou seja, ao valor pelo qual o bem adquirido é contabilizado na conta de estoque da unidade adquirente.

Explana que para definir esse “custo de aquisição”, a fiscalização, através da IN nº 52/2013, concebeu os seguintes requisitos:

- a) Tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada;
- b) Desse valor, retirou o valor do ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS; e
- c) Em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento paulista.

Adverte que não há previsão legal nesse sentido. Ademais, “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, sediadas em estados diferentes. O inciso II do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “custo da mercadoria produzida” será utilizado como base de cálculo quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso em discussão.

Acrescenta que a interpretação adotada pela fiscalização, representa uma tentativa de alteração de preceitos contábeis e tributários já consolidados, mostrando-se contrária ao ordenamento jurídico, pois nenhum texto legal estabelece que, na fixação da base de cálculo, para se encontrar o valor de entrada mais recente, deva-se expurgar o valor dos chamados tributos recuperáveis, quais sejam, o ICMS, o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Ressalta ser claro o entendimento de que a base de cálculo, prevista na Lei Complementar nº 87/96, é a entrada mais recente da mercadoria em estabelecimento de mesma titularidade. O valor desta entrada mais recente, por lógico, contempla o valor de aquisição da mercadoria, dentro do qual estão incluídos os custos de sua produção e a tributação incidente.

Destaca que se a intenção do legislador fosse afastar qualquer valor dos custos acima referidos, teria assim expressado no texto da lei, o que não ocorreu.

Cita e transcreve parte de parecer de lavra de Ives Gandra Martins sob o título: ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, §4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 218, acerca da matéria.

Afirma que a expressão “valor da entrada” não deve ser tomada como sinônimo de “valor da contabilização na entrada”, mas como sinônimo de “valor da operação de entrada”, vez que o valor da operação é a regra geral da base de cálculo do ICMS, tendo-se apenas que, nas transferências, a base é o valor da operação mercantil anterior mais recente e o valor da operação mercantil inclui, sempre, os tributos recuperáveis.

Enfatiza que a proposta da fiscalização conduz a um desequilíbrio das operações interestaduais, causando ao remetente um déficit, ao passo em que lhe obriga a transacionar em posição de desvantagem, realizando vendas em valor inferior ao valor pago pelo CD adquirente, afinal, o crédito a menor que a autoridade entende imputável ao destinatário corresponde precisamente também a um débito a menor imputável ao remetente.

Defende ser insubstancial a autuação quando a mesma afirma que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I do §4º do artigo 13 da LC 87/96”.

Garante que o crédito lançado corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não-cumulatividade do imposto.

Evoca mais uma vez Ives Gandra da Silva Martins, que distingue “princípio” de “técnica”, afirmando que “A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.”

Explica que a mesma postura adotada pelo fisco estadual, tem se verificado no exercício da fiscalização, com fundamento na flagrante ilegalidade contida na Instrução Normativa nº 52/2013, onde a fiscalização estadual procede com interpretação equivocada do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Diz que Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, quando da apreciação do tema em julgados recentes, reconheceu a ilegalidade do lançamento, que, à luz da interpretação do citado dispositivo da LC nº 87/96, reconhece que a citada instrução viola e nega a sua vigência.

Frisa que foi proferida decisão monocrática pelo Des. Augusto de Lima Bispo, da 1ª Câmara Cível, no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0004495-87.2014.8.05.0000, onde concluiu que a interpretação do inciso I, proposta pelo fisco baiano, na verdade implica quase que no abandono do próprio inciso I, optando em aplicar o inciso II em seu lugar, cujo trecho do voto reproduz.

Discorre que o acórdão de mérito proferido em referido Agravo, já transitado em julgado, manteve o entendimento de que a base de cálculo correta para as operações em comento é a fixada pelo art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, citando o Parecer Ministerial apresentado no caso:

*“...a agravante foi autuada erroneamente pela Administração Fiscal, porquanto esta considera que a base de cálculo é o valor da última entrada da mercadoria, excluindo-se os percentuais relativos ao PIS e COFINS, em desacordo com o dispositivo mencionado.*

*Logo, o relevante fundamento do pedido está justamente no fato de que o fisco conferiu uma interpretação que não se coaduna com a legislação de regência, uma vez que não considerou o efetivo custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Ressalta que resta reforçado o mesmo entendimento proferido na sentença em primeira instância quando da análise e julgamento do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, cuja sentença foi mantida pelo Tribunal de Justiça da Bahia, que negou provimento ao Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Estadual, com o entendimento de que “...considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo incidente para a transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, conforme preconizam os dispositivos de lei elencados, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

*Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo.”.*

Insiste e reforça a posição, com base nos citados julgamentos, que a autuação é insubstancial quando afirma que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo estaria superior à prevista na LC 87/96.

Assegura que crédito fiscal lançado corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, inc. I da CF/88, artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96 e na legislação ordinária que regulam a não-cumulatividade do ICMS. Portanto, entende que o trabalho fiscal é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37 da CF, reproduzido.

Frisa que de acordo com o artigo 97, inciso IV, do CTN, a base de cálculo deve ser estabelecida em lei, e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa.

Lembra que no caso em lide, a base de cálculo aplicável é o “*valor da entrada mais recente*”, pelo qual há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida.

Complementa que essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorre de uma operação de compra e venda feita por este estabelecimento comercial, gerando o consequente crédito do imposto incidente na operação de transferência para o CD baiano, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Adverte que nesse contexto, não há como a fiscalização pretender o estorno de valores do crédito do imposto, uma vez que o mesmo implicará em alteração da base de cálculo legalmente prevista para a operação, sob pena de violar o princípio da legalidade.

Diz que ainda que a base de cálculo utilizada pela fiscalização estivesse correta, a mesma utilizou alíquota superior à aplicável quando da operação de glosa de crédito, cuja alíquota a ser aplicada no caso, seria de 7%, e não de 17% como procederam os autuantes.

Transcreve o artigo 142 do CTN para ressaltar que o dispositivo indica os elementos essenciais ao lançamento para ser considerado válido. Constatada a ausência de um desses elementos ou a sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o lançamento, impondo sua anulação.

Afirma que a aplicação da multa na razão de 60% se mostra desproporcional e confiscatória, ato vedado pela Constituição Federal no seu art. 150, inc. IV, reproduzido.

Lembra que o princípio da vedação do confisco é previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar, cujo argumento é corroborado por entendimento do jurista Hugo de Brito Machado sobre a matéria, que transcreve parte.

Insiste que não pode a multa causar lesão ao contribuinte, inviabilizando o seu sustento e aniquilando seu patrimônio, devendo ser observado o princípio da proporcionalidade, cabendo ao Fisco quando da fixação das sanções, dosá-las de forma que não se apresentem como verdadeiro confisco.

Defende que o caráter confiscatório da multa desconfigura, desnatura, sua própria natureza e função. Ou seja, o que era para servir como instrumento sancionador transforma-se em fonte de arrecadação, configurando-se como verdadeiros tributos ilegais.

Menciona entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho: “...uma multa excessiva, ultrapassando o razoável para dissuadir ações ilícitas e para punir os transgressores (caráter punitivo e preventivo da penalidade), caracteriza, de fato, uma maneira indireta de burlar o dispositivo constitucional que proíbe o confisco. Este só poderá se efetivar se e quando atuante a sua hipótese de incidência e exige todo um processus. A aplicação de uma medida de confisco é totalmente diferente da aplicação de uma multa. Quando esta é tal que agride violentamente o patrimônio do cidadão contribuinte, caracteriza-se como confisco indireto e, por isso, é inconstitucional”.

Diz ser perfeitamente cabível a redução da multa em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Invoca o entendimento de Heron Arzua e Dirceu Galdino quanto a aplicação de multa com a função apenas de punir o contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não servir de arrecadação – o que já está sendo feito pela exigência do valor do imposto.

Relata que os Tribunais têm reduzido a multa confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Estado, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, no julgamento do RE 55.906/SP, decisão que se repetiu no julgamento do RE 57.904/SP.

Requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, requerendo, de logo, a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, inclusive a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento ao direito de defesa.

Protesta pelo acatamento da presente defesa, requerendo que o Auto de Infração seja julgado nulo.

Pugna pelo julgamento da autuação como totalmente improcedente no mérito, expurgando os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatório, caso não seja acatada a preliminar de nulidade arguida.

Por fim, requer também que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos da autuada constante no rodapé das páginas.

Os Autuantes prestam a informação fiscal às fls. 118 e 157, onde inicialmente destacam a manifestação da Procuradoria Geral do Estado – PGE no processo Administrativo PGE nº 2016.3263620, onde apresentam argumentos jurídicos em defesa da posição adotada pelo Estado da Bahia quanto a matéria tratada na presente autuação.

Logo após, passam a expor os fundamentos do trabalho realizado de auditoria fiscal-contábil do ICMS, que resultou no presente lançamento apurando a base de cálculo nas operações de transferência interestaduais, com aplicação das disposições contidas no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Dizem que para atingir o objetivo de 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, há necessidade de uma análise de diversos aspectos a iniciar pelo ordenamento jurídico acerca da matéria.

Reproduzem o art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” da Constituição Federal onde encontra-se determinado que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo ICMS, assim como o art. 146, inciso III, alínea “a” também que atribui a lei complementar a definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Complementam que em obediência à Constituição, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, §4º, inc. I, prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido como o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa.

Evidenciam que assim determina a Lei Complementar nº 87/96, reproduzindo o seu art. 13, §4º, inc. I, para concluir, que a norma definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente, correspondência essa, diz encontrar os institutos do Direito Privado, Empresarial e Societário ou 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.

Esclarecem que diante da clareza do texto legal não cabe qualquer outro entendimento. Tanto assim que na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §8º, inc. I, e também no Regulamento do ICMS, art. 56, inciso V, alínea “a” traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Mencionam o entendimento do jurista Ives Gandra Martins de que a Lei Complementar nº 87/96, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”.

Defendem que diante desta lacuna, a legislação baiana, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, de 18/10/2013, foi editada pela administração tributária para esclarecer a interpretação a ser adotada para o conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria – VCEMR, com suporte nos artigos 109 e 110 do CTN, não trazendo nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, haja vista que apenas utilizou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Anotam que as empresas que promovem transações em mais de um estado não podem esquecer da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, inc. I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais, quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais, e recolher em favor do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações em decorrência do princípio não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor do imposto, nas operações de transferências interestaduais.

Nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização entre mesmos estabelecimentos do mesmo titular, questiona os seguintes aspectos:

- a) *Se a LC 87/96 não definiu o que seria “VCEMR”, o que está previsto no CTN para suprir essa lacuna?*
- b) *Existe alguma norma no Direito Privado, Comercial, Empresarial ou na Ciência Contábil que defina o que significa a expressão “valor correspondente à entrada mais recente”?*

c) É possível o aproveitamento do contido no julgamento do RE 574706, ocorrido em 15/03/2017, para interpretar o que quer dizer a expressão “VCEMR”, pois o STF decidiu que o ICMS, por ser tributo recuperável, não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS?

Tomam como pressuposto válido o fato de que a LC 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria. Assim, conclui que resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário, em especial o contido nos artigos 109 e 110 do CTN, para construir a melhor interpretação do conceito do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Copiam o art. 109 do CTN, para destacar observações feitas por feitas por Leandro Paulsen, quando há silêncio da lei tributária acerca de algum conceito.

Evocam Luciano Amaro para ressaltar que o silêncio da lei tributária acerca da definição do citado conceito, significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário almejar determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.

Concluem que em síntese, o instituto de direito privado é utilizado pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações.

Deduzem, portanto, que se o Direito Tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto do Direito Comercial, Empresarial ou da Ciência Contábil, com relação à conceituação 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.

Elucidam que nesse sentido, é a Contabilidade inerente ao Direito Comercial/Empresarial que disciplina como deve ser feita a “entrada mais recente” e o respectivo valor que deve ser aportado na conta “mercadoria” a ser incorporada ao estoque da empresa que faz a compra junto a terceiros. Ao fazer esse processo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC traduz o sentido da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” como sendo o “preço de aquisição da mercadoria”. E dessa forma se deve integrá-lo ao Direito Tributário.

Garantem que para definir o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, é necessário analisar o disposto no art. 110 do CTN assim como colher interpretações dos juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, que transcreve.

Justificam que procurar soluções para problemas que envolvem tributos nas normas tributárias é o caminho mais lógico. Em havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso, visto o silêncio da LC 87/96, procura-se então socorro nas normas de Direito Privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Constituição, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-las. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado, Empresarial, Comercial, Societário ou ainda nas normas da Contabilidade e da ciência contábil.

Esclarecem que não pode o legislador se pronunciar, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na ciência contábil, o que seja “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, haja vista, que a LC 87/96, por mandamento da Constituição, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a mesma, mas não conceituou o que seria a expressão “valor correspondente à entrada mais recente”. Portanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil ou de outros institutos de Direito Privado.

Dizem que o exame dos estudos doutrinários se revela bastante expressivo para suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, e assim facilitar a percepção dos termos ou

expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, inc. I). Para tal, é importante observar o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, que permite entender o critério adotado pela Contabilidade que possa se assemelhar à expressão “valor correspondente à entrada mais recente”.

Afirmam que a melhor entendimento para o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, é a de que o “valor correspondente à entrada mais recente” deve ser o equivalente ao valor da mercadoria que consta na nota fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada na 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.

Aclarem que para o cálculo retira-se apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada, pois se tratam de tributos recuperáveis, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, assim como o constante no Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques.

Lembram que apesar da orientação ser datada de 08/01/2010, norma procedimental, 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.

Ressaltam que por força de determinação constitucional, fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96, como se verifica no seu art. 13, §4º, inc. I. Assim, o art. 56, inc. V, alínea “a”, do RICMS/2012, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, inc. 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 deveria ter efetuado a este Estado.

Referem-se ao tributarista Ives Gandra que em pareceres emitidos, esclarece que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato *“equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.”*

Defendem que como não existe mudança de titularidade da mercadoria, objeto da transferência interestadual, entre os estabelecimentos de mesma titularidade consoante prevê o inciso I do §4º, do art. 13 da LC 87/96, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis ICMS, PIS e COFINS. E assim também está consignado na doutrina contábil, que é mais adequada para definir esse ponto específico.

Portanto, entende que o valor correspondente à entrada mais recente, deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Assinalam que na análise sobre o “valor correspondente à entrada mais recente”, a base de cálculo do imposto, por força do art. 146, inc. III, alínea “a” da CF, deve estar prevista em lei complementar.

Revelam que para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, a LC 87/96, no seu §4º do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações:

*“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".*

Escrevem que os dispositivos transcritos, buscaram o alinhamento com a Constituição Federal indicando os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando que o inciso I do §1º do art. 13 da LC, determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Frisam que a definição da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais definida na citada LC, define que a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sobre quais determinações a autuação se sustenta, além de encontrar suporte nas decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ e nas decisões do CONSEF, bem como no ato normativo interpretativo, IN 52/93, expedido com fundamento nas normas da contabilidade de custo, combinadas com o Código Tributário Nacional.

Recordam que, no caso do presente, o auto de infração trata da 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 o que equivale a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa.

Confirmam que procurou dar um sentido lógico para a expressão “*valor correspondente à entrada mais recente*”, pois, para apurar o valor correspondente, apropriado ou concernente à entrada mais recente, deve-se fazê-lo na primeira aquisição de mercadorias junto a terceiros.

Explicam que a mercadoria adquirida 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.

Dizem que o termo “correspondente” é sinônimo de adequado, apropriado, representante, respectivo, relacionado, e pode ser considerado um adjetivo que se refere ao que satisfaz ou preenche as condições de uma relação. O termo também permite fazer uma correlação ou correspondência com uma pessoa ou uma instituição ou com uma situação, bem como com aquilo que é proporcionado, equivalente ou oportuno.

Completam assim, que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que foi apropriado, representando ou contabilizado no estoque da empresa no momento em que a mesma foi comprada junto a terceiros, ou seja, 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 realizada a venda, as transferências são uma simples movimentação do estoque da empresa entre os variados estabelecimentos, situação esta que se verifica nas operações objeto da presente auditoria.

Destacam que 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.

Acrescentam que se a atividade da autuada é mercantil e nas operações de transferência não ocorre a prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens adquiridos de uma filial para outra. Desta forma, reafirma que neste caso se verifica uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial.

Argumentam que se aplica na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade da Federação, a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que é o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria no estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e da qualidade daquele que

será transferido.

Apontam que o valor correspondente à entrada mais recente – VCEMR ou o custo de aquisição, serão praticamente idênticos 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.

Ressaltam que a empresa comercial adquire 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 efetue a operação comercial de venda.

Destarte, dizem que se o “valor correspondente à entrada mais recente” – VCEMR ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em determinados estados em detrimento de outro que vier a receber a mercadoria com valor majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pequena margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS.

Discorrem quanto à análise sobre o significado de custo de aquisição, definindo os termos a seguir:

- COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO: O custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal – ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável, no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto, quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial, verificados até o desembarço do bem também compõem o custo de aquisição.
- REGISTROS CONTÁBEIS NAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE MERCADORIAS: *“Mercadorias são artigos adquiridos pelo comércio para revenda em seus estabelecimentos, seja a varejo, seja em atacado.”*
- TRIBUTOS RECUPERÁVEIS: O valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias. Desta forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído 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.
- FRETE: O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.
- EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES: Na empresa que não mantém controle de estoques, usualmente as compras são registradas em contas de resultado específicas (Compra de Mercadorias, ICMS sobre Compra de Mercadorias, Fretes sobre Compras) sendo que na data de apuração dos resultados se faz o levantamento físico dos estoques para a contabilização do valor a débito de estoques e a crédito de conta de resultado, chamado “Estoques Finais de Mercadorias”.
- IPI NÃO RECUPERÁVEL: A empresa comercial, quando adquire mercadoria da 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.

Relacionam os registros contábeis com o propósito de demonstrar os efeitos das considerações expostas, com exemplo prático.

No primeiro caso, o exemplo contempla a situação onde o valor da entrada mais recente permanece o mesmo, com a exclusão dos tributos recuperáveis, conforme ilustra à fl. 143, e no segundo caso, o exemplo mostra a repercussão quando ao valor da entrada mais recente é alterado em função do destino, sem a retirada dos tributos recuperáveis, conforme fl. 144.

Evidenciam o fato quando os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo, o VCEMR igual ao Custo Aquisição, a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando a qual unidade da Federação se destinem as mercadorias. Assim, definido o “*valor correspondente à entrada mais recente*” - VCEMR para a base de cálculo no estabelecimento que fez a compra original, a base de cálculo continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Destacam que para resolver a controvérsia jurídica é imprescindível definir sua compatibilidade ou não com o estabelecido no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 e a inclusão do ICMS, COFINS e do PIS na base de cálculo prevista.

Trazem o julgamento do RE 574706, onde, em 15/03/2017, onde seis Ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que ICMS não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas, ou seja, por ser tributo recuperável, não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo assim, integrar a base de cálculo do PIS/COFINS, conforme consta do voto da Min. Carmem Lúcia no citado julgamento onde os magistrados decidiram que o valor correspondente ao ICMS, que deve ser repassado ao fisco estadual, não integra o patrimônio do contribuinte, não representando nem faturamento nem receita, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil.

Por sua vez, revelam que o Relator do recurso, Min. Marco Aurélio, afirmou que o valor ICMS “*reveia, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem competência para cobrá-lo*”. E continua ponderando que o ICMS é um “*valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante, quer da mercadoria*.” Diz mais: “*Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria*”.

Complementam que o Min. Cezar Peluso, esclarece a controvérsia ao expressar que “*...o problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte*” e continua “*Trata-se de um transito puramente contábil significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa*”, no caso o valor da compra de mercadoria.

Apontam que a visão do Min. Celso de Mello, é demonstrada quando afirma “*...que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110 (art. 109, idem), faz prevalecer o império do Direito Privado - Civil ou Comercial, razão pela qual, esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado*.”

Realçam que as expressões utilizadas no art. 13, §4º, inc. I da LC 87/96, hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina. O valor correspondente à entrada mais recente decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, motivo pelo qual, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda ou compra de mercadoria. O valor que é recuperável, a exemplo de tributos como o ICMS, PIS e COFINS, não afeta o patrimônio, não faz parte do valor da mercadoria e é registrado em conta provisória na contabilidade da empresa.

Asseguram ser necessário encontrar o entendimento técnico-jurídico aceito pela Contabilidade,

pelo Direito Comercial ou Empresarial da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, ou seja, valor de aquisição ou custo de aquisição da mercadoria. Tal conceito diz respeito ao valor que efetivamente será pago pela empresa quando da compra de uma mercadoria ou tudo que de fato onera a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Finalizam que a doutrina do Direito Empresarial, Comercial e das normas contábeis é farta ao reconhecer que, além do valor da mercadoria, deve-se compor o custo de aquisição o valor do frete, seguro e do IPI, este último quando não recuperável, portanto um custo. As parcelas transitórias, no caso o ICMS, PIS e COFINS, não integram o patrimônio da empresa, pois são recuperáveis pertencendo ao ente tributante competente para cobrá-los.

Frisam novamente que inexiste na Lei Complementar nº 87/96 a definição do que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - VCEMR*”. E o que prevê os artigos 109 e 110 do CTN, transcritos, quando se defronta com situação deste tipo, é procurar nos institutos do Direito Privado o conceito ou a definição que mais se aproxima dessa expressão.

Completam que nesse sentido, o que mais se aproxima da expressão VCEMR contida no art. 13, §4º, inc. I da LC 87/96 é o valor ou o custo de aquisição da mercadoria e este sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial, como a despesa oriunda da compra de mercadorias, englobando tudo que a onera. Definitivamente o ICMS, o PIS e a COFINS não integram o custo de aquisição da mercadoria visto que são parcelas alheias ao patrimônio da empresa por se tratarem de itens transitórios, não sendo deles titular o contribuinte e sim o ente público estatal.

Reafirmam que os tributos recuperáveis não pertencem ao contribuinte, pois deles não são titulares nem podem disponibilizá-los. São valores apenas que transitam pela contabilidade da empresa, para serem repassados ou transferidos para o ente público estatal.

Ressaltam, conforme já exposto, a parcela correspondente ao ICMS, PIS e COFINS, pagos não tem natureza de despesas ou de custos, mas de simples desembolso provisório, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo do citado dispositivo da LC 87/96.

Ao se referirem a questão da retroatividade da IN 52/2013, asseveram que de forma idêntica a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, datada de 08/01/2010, é uma norma meramente de caráter procedural. Assim sendo, ambos procedimentos podem se aplicar a fatos geradores anteriores, visto não haver inovação e 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, que transcreve.

Reproduzem o extrato da decisão do Tribunal de Justiça da Bahia no julgamento da Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, cujos trechos do relatório de lavra do Desembargador Jatahy Júnior, destacando trechos do voto.

Consideram que a questão debatida na informação fiscal 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, portaria, instrução normativa etc., de edição exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Dizem que ainda, se esse procedimento não estivesse ferindo o pacto federativo, de forma enviesada, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Constituição, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira constitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Advertem que o pleno do STF no julgamento do 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 autorizou à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Grifam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados, como o fizeram São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, via decisão normativa, decreto e portaria, 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, inc. XII, alínea “i”, para o ICMS, bem como no art. 146, inc. III, alínea “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 LC 87/96.

Finalizam que baseada na autonomia administrativa dos Estados Membros, outorgado pela Constituição Federal no art. 18 e na LC 87/96, é natural e previsível que 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, o Fisco utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário, de sorte a eliminar essa parcela indevida do ICMS que, ao final, teria que suportar evitando um ônus financeiro inaceitável.

Complementam que, o exame do art. 13, §4º, I da LC 87/96 conduz à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS a sua vontade, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros.

Por fim concluem que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 52/2013, o fez apenas para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 e o contido normas contábeis previstas no Direito Privado Comercial, Empresarial ou Societário, o que deve se compreender por “*valor correspondente à entrada mais recente*”, concluindo que esta expressão é equivalente ao “*custo de aquisição*”.

Defendem que se conclua pela procedência total do Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

O lançamento em epígrafe imputa ao sujeito passivo a acusação fiscal de ter se apropriado do crédito do ICMS calculado para fins de transferência interestadual pelo estabelecimento remetente – Centro de Distribuição – a partir de base de cálculo, em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Primeiramente, no que concerne à arguição de nulidade, constato não haver possibilidade de prosperar o argumento defensivo, pois verifico claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo se encontra descrita com precisão e clareza no auto de infração.

O lançamento se encontra revestido das formalidades legais, os autuantes expuseram com clareza e precisão a infração, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com descrição detalhada no corpo do auto de infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos explicitados com clareza, executados de forma a permitir a perfeita cognição dos mesmos.

Inexiste a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de contaminar o ato de lançamento com mácula que possibilite sua nulidade.

Afasto a arguição de nulidade suscitada pela defesa em razão das questões já expostas e pela constatação da análise do método e roteiro utilizado pelos autuantes para lavratura do lançamento.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito a ser realizada sob responsabilidade da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, indefiro o pleito, por considerar que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento para decidir a lide, com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a”, do RPAF/99.

No mérito, a essência da questão jaz na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro de Distribuição – CD para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado, que segundo os autuantes foi calculada em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

A lógica e a metodologia aplicadas pelos autuantes no processo de auditoria fiscal-contábil que sustenta o lançamento, observa e guarda coerência integral com a interpretação de conceito legal do valor da entrada mais recente, em consonância com o ordenamento jurídico tributário.

A determinação da base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está contemplada na LC 87/96, *in verbis*.

“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;”

Portanto, para o deslinde da lide é imprescindível identificar quais parcelas compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme determinação legal. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O Programa de Integração Social – PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07/1970, enquanto a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

A contribuição para o PIS tem como fato gerador, a receita auferida pela empresa, compreendendo como receita a sua totalidade, independente da atividade exercida e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

É um tributo não-cumulativo para as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, exceto para as empresas enquadradas no Simples Nacional.

A COFINS, também é um tributo não-cumulativo, cuja base de cálculo é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, podendo o contribuinte se aproveitar, dentre outros, dos créditos relativos a bens adquiridos para revenda.

No caso das transferências, diferentemente de uma venda de mercadoria não há receita auferida, pois a transferência decorre da saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, impondo o expurgo da base de cálculo nas transferências interestaduais, as parcelas que representam os impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS.

Em total consonância com os dispositivos legais já mencionados, a Administração Tributária do Estado da Bahia editou e publicou em 18/10/2013 a Instrução Normativa nº 52/2013, que esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, 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.

O normativo serviu de orientação na metodologia aplicada no levantamento fiscal sendo seguida integralmente quanto a correta interpretação do dispositivo legal previsto no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96.

Verifico não haver equívoco do levantamento fiscal nesse aspecto, ou mesmo de terem os autuantes inovado na criação de novo conceito para “*valor da entrada*” ao entender que o “*valor da entrada mais recente*” seria o “*valor da mercadoria*” excluindo-se as parcelas correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS, consoante preconiza a citada Instrução Normativa, cujo trecho transcrevo a seguir.

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

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

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

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

O entendimento adotado na presente autuação reflete, portanto, o entendimento da Administração Tributária baiana que assim interpretando os dispositivos legais, procurou adequar à correta apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais em observância as recentes decisões judiciais procedentes dos Tribunais Superiores no sentido de afastar da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, os tributos recuperáveis como o próprio ICMS, o PIS e a COFINS.

Cabe ressaltar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp 1.109.298-RS, de Relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, publicado no DJ-e de 25/05/2011, combinada com o entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, externado no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, o qual assevera que devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias os tributos recuperáveis.

A interpretação externada na Instrução Normativa nº 52/2013 em nada contraria, tampouco inova o que dispõe o inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, apenas adequa a aplicação do seu comando segundo recente decisão judicial já referida, e ao correto tratamento a ser aplicado aos impostos recuperáveis segundo a doutrina contábil, evitando a bitributação, situação observada quando os impostos recuperáveis compõem a base de cálculo do ICMS, pois repercutem em imposto aplicado sobre imposto.

Portanto não se mostra admissível, como afirma a defesa que a “...autuação igualmente tem por suporte a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial da Bahia, caderno Executivo, em 18 de outubro de 2013, a qual estabelece que deve ser excluída da base de cálculo dos créditos de ICMS apropriados no recebimento de transferências interestaduais por estabelecimento baiano vindas de estabelecimentos da mesma empresa, os valores do ICMS destacado, do PIS e da COFINS. (...)a IN nº 53 vai muito além do acórdão do STJ e, com isso, viola claramente a dicção expressa da própria LC 87/96, porquanto aplica às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais critério (custo de produção) simplesmente não previsto em lei.”, pois a exigência da não inclusão dos impostos recuperáveis na base de cálculo de transferência não é fruto de uma ilação arbitrária da Administração Tributária do Estado da Bahia, mas sim uma precisa e necessária adequação da determinação da base de cálculo em função de uma correta aplicação do comando legal.

O lançamento demonstra que ao apurar a base de cálculo referente às transferências na forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, a empresa autuada não considerou que nas transferências interestaduais deve ser adotado o procedimento como expressamente definido na norma supracitada cuja vigência territorial se estende a todo território nacional por se tratar de lei complementar à Constituição Federal.

Concluo, assim que o estabelecimento da empresa situado no Estado de São Paulo, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, contrariando o multicitado dispositivo da LC nº 87/96.

Assim procedendo o sujeito passivo, enquanto remetente das mercadorias em transferência calculou uma base de cálculo superior a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente. O estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, por sua vez, obrigatoriamente deveria ter observado a Lei Complementar e constatando o equívoco, em consonância com o art. 309, §7º do RICMS/2012, que estabelece:

*§7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.*

Cabe o registro que se trata de matéria recorrente no âmbito do CONSEF, cujo entendimento que prevalece é de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização de apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, em prejuízo do Estado da Bahia que recebe as mercadorias em transferência, em consonância com os dispositivos legais mencionados.

Assim tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF de números 0217-11/18, 0293-12/18, 0334-11/15 e 0260-11/18.

Registro também o julgamento do Auto de Infração nº 206891.0071/17-9, pela 2ª JJF, como procedente, ocorrido em 12/04/2018, conforme Acórdão JJF nº 0056-02/18, onde o sujeito passivo autuado é o mesmo do presente PAF.

Assim sendo, as decisões de tribunais trazidas pela autuada na defesa sobre a interpretação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular, além de não ser jurisprudência consolidada e não conciliar com a jurisprudência administrativa deste CONSEF, elas não vinculam o Estado da Bahia, por se tratar de decisões isoladas dos tribunais.

As decisões deste Colegiado trazidas como paradigma em específico o Acórdão CJF nº 0317-11/09, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que confirmou a nulidade do julgamento do AI nº 206891.0015/07-4 – Pirelli Pneus S/A não podem ser aceitas, tendo em vista que o julgamento do recurso voluntário, mantendo a nulidade deve-se a motivo distinto da matéria tratada neste auto de infração.

Em relação ao argumento que a multa sugerida pelos autuantes, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a infração apurada, estando em consonância o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Referente ao entendimento externado na defesa da desproporcionalidade da citada multa, ultrapassando os limites constitucionais não merece acolhimento, tendo em vista que a mesma está de acordo com a infração apurada na autuação e prevista em dispositivo legal, já citado, não possuindo este órgão julgador competência para reduzir ou cancelar a mesma.

Quanto a abordagem da questão sobre o enfoque de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista na Lei nº 7.014/96, portanto, as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não podem ser apreciadas consoante o disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Atinente ao pedido para que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé de sua defesa, consigno que não existe óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao autuado, destinatário das mercadorias, um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **2068910049/18-1**, lavrado contra **CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.232.758,23**, acrescido da multa de 60%, prevista nos artigos 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de março de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR