

A.I. Nº - 206891.0089/18-3
AUTUADO - LCR COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA.
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e
- PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.07.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0095-02/19

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, inc. I, da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos, tributos recuperáveis, sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Autuada não elidiu a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 27/11/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$621.522,12, acrescido da multa de 60%, pela constatação 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 ou protocolos, no período janeiro de 2014 a dezembro de 2017. Multa prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

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

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 DECORRENCIA 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.

A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, §4º, I (igualmente, a Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §8º, I; e o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA) prescrevem 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 DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO (junto a terceiros) DAS MERCADORIAS PARA INCORPORAÇÃO AO ESTOQUE DA EMPRESA, HAJA VISTA QUE ESSA TRANSFERÊNCIA SE EQUIVALE À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA. Como não se trata de operação de venda e sim de transferência os TRIBUTOS devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido.

Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no ESTOQUE da empresa.”

Os autuante anexou às fls. 20 a 36, relatório sob o título EXPLICAÇÃO DETALHADA SOBRE OS FUNDAMENTOS DO TRABALHO REALIZADO: AUDITORIA FISCAL-CONTÁBIL DO ICMS – BASE DE CÁLCULO NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL – ART. 13 §4º, I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, onde fazem a exposição dos argumentos que sustentam o trabalho de fiscalização realizado.

Às fls. 42 e 43, o contribuinte encaminha comunicação dirigida aos Auditores Fiscais autuantes, encaminhando gravado em mídia eletrônica, conforme solicitado. Os arquivos do SPED – Fiscal assim como planilha com relação dos produtos beneficiados com tributação monofásica ou que não sofrem incidência do PIS/COFINS.

A autuada impugna o lançamento à fl. 49 a 63, onde inicialmente aborda a tempestividade da defesa, reproduz detalhadamente a acusação e a síntese do procedimento fiscal.

Diz que em consonância com a legislação, a lógica jurídica e o direito, a exigência fiscal é flagrantemente ilegal, pois entende que a base de cálculo fixada pelo lançamento, nas operações objeto da autuação não encontra suporte na lógica jurídica e não possui amparo na Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que a autuação se fundamenta na acusação de utilização de uma base de cálculo de ICMS supostamente majorada na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de sua titularidade – transferência da filial localizada no Estado do Espírito Santo para a filial estabelecida na Bahia.

Destaca que a fiscalização considerou que houve dedução e aproveitamento de créditos do imposto em valor superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, processando a glosa dos créditos que resultaram nas supostas diferenças de recolhimento de ICMS nos períodos de 2014 a 2017.

Constata, entretanto, que o lançamento não tem suporte legal e jurídico em virtude da fiscalização adotar uma interpretação, que entende equivocada da norma contida no citado dispositivo da LC nº 87/96, que reproduz, como suporte do lançamento

Afirma que o Fisco sustenta uma interpretação que propõe equiparar a expressão “*valor correspondente à entrada*” à expressão “*custo de aquisição*”, conforme se depreende das alegações contidas no auto de infração, equiparação que diz não encontrar respaldo na lei, na doutrina e na jurisprudência.

Defende a sua interpretação, no campo da legislação do ICMS, de que o “*valor de entrada da mercadoria*” e “*custo de aquisição*” possuem conceitos jurídicos distintos.

O primeiro refere-se ao valor total consignado na nota fiscal de entrada, sem quaisquer abatimentos ou deduções, que será registrado no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias do estabelecimento, conforme determina a legislação do ICMS.

O segundo, refere-se ao dispêndio efetivo financeiro/contábil vinculado à aquisição de uma mercadoria, e que para fins do ICMS, somente tem relevância fiscal para o estabelecimento produtor, que deverá apurar o custo da mercadoria produzida que será objeto de registro no Livro de Registro de Controle da Produção e Estoque.

Complementa que o crédito de ICMS contabilizado pelo estabelecimento adquirente da mercadoria perante terceiros, no caso a filial do Espírito Santo, tem por base o “*valor de entrada*”, ou seja, o valor total consignado na nota fiscal, e não o custo de aquisição contábil da mercadoria, que leva em conta a dedução dos créditos de tributos e impostos recuperáveis, o que impõe-se, por lógica jurídica, que o ICMS incidente sobre saída interestadual dessas mercadorias por transferência para outro estabelecimento do mesmo titular, filial da Bahia, incida sobre igual base de cálculo, ou seja, sobre o valor total da nota fiscal de entrada da mercadoria.

Conclui que sob o prisma técnico-fiscal, é totalmente descabida a pretensão do fisco em equiparar conceitos “*valor de entrada*” e o “*custo de aquisição*” no regime tributação do ICMS.

Explica que a regra é clara e a conta é simples: se a base de incidência do crédito de ICMS de entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, localizado no Espírito Santo é R\$100,00, a base de incidência do débito de ICMS na saída por transferência da mercadoria para o estabelecimento, localizado na Bahia, deverá ser, necessariamente, R\$100,00.

Enfatiza que a regra busca harmonizar o mecanismo de débitos e créditos do ICMS em operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica localizados em unidades federativas diversas, neutralizando e minimizando distorções e procurando o equilíbrio da distribuição da arrecadação do imposto entre as unidades da Federação.

Inferre que se a proposição jurídica exposta não for respeitada estará se quebrando o pacto federativo entre as unidades da Federação previstas na Constituição Federal.

Esclarece que no exemplo citado, se aplicado o critério adotado pela fiscalização, a mercadoria que entrou como uma base de cálculo no valor de R\$100,00 no estabelecimento adquirente, localizado no Espírito Santo, deveria ter como base de cálculo do ICMS, na saída por transferência da mesma mercadoria para o estabelecimento localizado na Bahia, o valor R\$90,75, considerando a dedução de PIS/COFINS, R\$9,25.

Adverte que no exemplo, quando da compra da mercadoria perante o terceiro, o crédito de ICMS lançado na conta gráfica do estabelecimento adquirente no ES, incidiu sobre o valor de R\$100,00, ou seja, sem a dedução do PIS/COFINS.

Conclui pelo exposto, que o lançamento, ora impugnado, incorre em um grosseiro erro de lógica jurídica, pois, pretende que a unidade da federação onde foi registrada a aquisição da mercadoria, Estado do ES, suporte o crédito de ICMS incidente sobre uma base de cálculo superior à base de cálculo de saída da mesma mercadoria para outra unidade da federação, Estado da Bahia em operação de mera transferência de mercadoria entre estabelecimento do mesmo titular, pretendendo adotar uma sistemática que busca onerar a unidade da Federação que se encontra o estabelecimento adquirente da mercadoria de terceiros, pois, pretende sistematizar que nas operações de transferência remanesça na conta gráfica de apuração do imposto do estabelecimento remetente, estabelecimento do ES, uma parcela do crédito de ICMS vinculada às mercadorias transferidas para o estabelecimento destinatário, filial da Bahia, sem que ocorra o correspondente lançamento de débito – em valor igual ou equivalente.

Reforça que tal distorção ocorre quando se pretende exigir que a base de cálculo do imposto na saída por transferência seja inferior à base de cálculo de entrada da mercadoria objeto da operação em questão.

Destaca que o legislador na LC 87/96, no inciso I, do §4º, do art. 13, mencionou expressamente que o valor de transferência terá por base, o valor de entrada, e não o custo de aquisição contábil, nas operações interestaduais de transferência entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, estabelecendo que a base de cálculo do ICMS seja superior ao mero custo de aquisição contábil da mercadoria nas transferências entre estabelecimentos comerciais, localizados em diferentes unidades federativas. Razão pela qual, deferentemente no inciso II do citado artigo, não utilizou a expressão “*custo*” que só tem pertinência para as operações realizadas pelos estabelecimentos industriais, uma vez que as mercadorias transferidas por tais estabelecimentos, não possuem um valor de entrada, e sim um custo de produção.

Observa que o legislador reservou especificamente o valor do custo de aquisição e produção das mercadorias como base de cálculo de saída, nas referidas operações de transferência, realizadas pelos estabelecimentos industriais, pois esse é o procedimento mais viável tecnicamente para se definir a composição do valor da mercadoria produzida pelo próprio estabelecimento. Isso porque, são diversos os itens que integram ao custo de produção, de forma que, somente pelos mecanismos da escrituração contábil, poderia se aproximar ao valor efetivo da mercadoria transferida.

Frisa que dessa forma, que o legislador buscou harmonizar nessas operações o sistema de créditos e débitos do ICMS, de tal maneira a proporcionar ao máximo possível o equilíbrio na distribuição da arrecadação do ICMS entre as unidades da Federação.

Cita o artigo de David Borges Aquino que aponta com precisão, a partir da jurisprudência do STJ, a necessária diferenciação existente entre as operações realizadas por estabelecimento comercial e industrial nas operações de transferências interestaduais.

Registra ser totalmente irrelevante para o deslinde da demanda toda a narrativa “acadêmica” construída para fins de “justificar” a autuação fiscal, a qual foi intitulada pela Fiscalização de “EXPLICAÇÃO DETALHADA SOBRE OS FUNDAMENTOS DO TRABALHO REALIZADO”, porque todo o raciocínio ali desenvolvido parte da falsa premissa que o valor de entrada da mercadoria, prescrito no inciso I, do §4º, art. 13, da LC nº 87/96, equivale ao custo de aquisição contábil da mercadoria, sendo que o custo de aquisição contábil da mercadoria somente tem pertinência na apuração do resultado contábil, que constitui a base de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, para aquelas empresas que optam o regime de tributação denominado Lucro Real.

Afirma que por esta razão o Pronunciamento Técnico CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis 16 (R1), além dos aspectos gerenciais da informação contábil sobre os estoques, menciona que *“Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado”*, demonstrando ser totalmente equivocado a autuação, bem como o referido trabalho fiscal citar tal Pronunciamento como suposto respaldo da ciência contábil do procedimento adotado pela ação fiscal, uma vez que o referido enunciado contábil não possui qualquer relação técnica com a apuração e quantificação da base de cálculo do ICMS, sobretudo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular em questão, que possui regramento legal específico na citada LC.

Conclui que o procedimento fiscal, além de não ter suporte na lógica jurídica, é manifestamente ilegal, pois infringiu frontalmente o Princípio da Estrita Legalidade Tributária.

Reforça que no âmbito da legislação do ICMS, “valor de entrada” e “custo de aquisição” possuem conceitos distintos, fato desconsiderado no procedimento fiscal quando tentou equiparar esses conceitos.

Discorre que a pretensão fiscal não encontra respaldo nos princípios do direito tributário, especificamente no Princípio da Tipicidade Cerrada, corolário do Princípio da Estrita Legalidade Tributária, expressamente assegurados pelo art. 150, inc. I da Constituição, bem como pelo art. 92 do Código Tributário Nacional.

Discorre acerca do conceito da base de cálculo do tributo, que constitui o aspecto quantitativo do fato gerador da obrigação tributária, e cita lição de Alberto Xavier: *“...a definição da base de cálculo é, por força do princípio da legalidade, da reserva absoluta de lei formal ou da tipicidade, matéria privativa do Poder Legislativo.”*, ou seja, a definição da base de cálculo do ICMS está totalmente vinculada à descrição contida na lei, no caso a tipificação contida na Lei Complementar nº 87/96, não podendo a legislação estadual, sob pena de ilegalidade, alterar ou ultrapassar tais definições e delimitações.

Conclui, pelo exposto, ser totalmente inválida a normatização contida na Instrução Normativa SAT nº 052/2013, invocada como fundamento do lançamento fiscal.

Lembra que o art. 110 do CTN veda à lei tributária a alteração do conteúdo e alcance de institutos do direito privado. Assim, nem a lei ordinária poderia equiparar os conceitos de “valor de entrada” e “custo de aquisição”, logo, muito menos essa equiparação poderia ser realizada por atos administrativos fiscais expedidos pelo Fisco do Estado da Bahia.

Evoca lição do Ministro do STF, Luiz Gallotti em voto proferido no RE 71.758: *“se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”*.

Assim não está permitido aos governos e seus representantes, o poder de alterar conceitos e institutos ao seu livre-arbítrio para fins de incrementar a arrecadação tributária.

Adverte que §1º do art. 108 do CTN veda à Autoridade Fiscal o emprego da analogia para equiparar o termo consignado no inciso I, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96 - “valor de entrada mais recente da mercadoria” ao termo “custo de aquisição” para, no caso concreto, autorizar a exação.

Repisa que se o desejo do legislador complementar em fixar tal base de cálculo como sendo o “custo” teria cunhado esse termo expressamente, como assim fez no inciso II, do mesmo dispositivo legal, quando cunhou a expressão “custo” para os estabelecimentos industriais.

Lembra que na jurisprudência há inúmeros casos em que foram anulados atos administrativos de lançamento tributário, bem como atos normativos, inclusive dispositivos de leis ordinárias, que extrapolaram os primados constitucionais que asseguram à observância ao Princípio da Estrita Legalidade Tributária.

Cita como exemplo que serve para elucidar a presente lide, a tentativa da legislação ordinária federal, art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, de equiparar aos conceitos de faturamento e receita bruta, objetivando estender indevidamente a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS. Neste caso, o Supremo Tribunal Federal afastou tal pretensão, em diversos julgados, tais como nos julgamentos dos Recursos Extraordinários números 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, oportunidade que foram evocados os princípios da estrita Legalidade Tributária e a determinação contida no art. 110 do CTN.

Cita e transcreve trecho do voto proferido pelo Ministro Celso de Melo, no julgamento do RE nº 346.084.

Conclui que o ordenamento jurídico repele equiparações de termos e institutos cujos conceitos possuem relevância econômica distinta para fins constituir a obrigação tributária. O STF e STJ tem proferido sentenças afastando os excessos de exações tributárias, bem como as hipóteses previstas nas normas administrativas ou legais que estejam em descompasso com os preceitos jurídicos e constitucionais.

Por fim, complementa ser ilegal a interpretação dada pelo fisco da Bahia, que pretende equiparar os conceitos de valor de entrada da mercadoria com o custo de aquisição contábil.

Requer que seja julgada totalmente procedente a presente impugnação, a fim de que seja declarado nulo o lançamento fiscal ou improcedente a ação fiscal, por consequência, insubsistente a exigência fiscal.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal às fls. 106 a 147, onde inicialmente faz um breve resumo dos argumentos da defesa e informa que já consta nos autos às fls. 20 a 36, os fundamentos para a lavratura do auto de infração.

Em seguida passa a expor os fundamentos do trabalho realizado que resultou no presente lançamento resultante da auditoria fiscal-contábil do ICMS, 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.

Afirma 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.

Transcreve 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.

Complementa 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. Portanto diz tratar-se de uma determinação constitucional.

Demonstra 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.

Explica 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” contempla essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Cita Ives Gandra Martins que entende que a lei complementar 87/96, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”.

Justifica que diante desta lacuna, a legislação baiana, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, de 18/10/2013, esclarece 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 Código Tributário Nacional.

Ressalta que a referida IN não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, haja vista que apenas utilizou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Registra 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 aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor total de imposto quando se referir a operações de transferências interestaduais.

Passando a examinar a partilha do ICMS entre os entes Estados e Distrito Federal, nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização apresenta as seguintes questões:

- 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?

Adota 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 nos artigos 109 e 110 do CTN) com o propósito de construir a melhor interpretação quanto ao conceito da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

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

“... 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 (...) não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado. (...) Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos do promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente ...”

Recorre a Luciano Amaro para ressaltar o seu entendimento de 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 expresse.

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

Inferre, 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 expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Explica 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.

Assevera 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 Baleeiro, que transcreve.

Defende 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-los. 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.

Explica 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.

Pontua 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”.

Diz que o 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.

Explica 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.

Observa 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.

Cita posicionamento doutrinário, acerca tributos recuperáveis explicitados por Eliseu Martins, no livro Contabilidade de Custos e Luis Martins de Oliveira e José Hernandez Perz Jr., Contabilidade de Custos para não contadores.

Destaca 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 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, inc. I.

Assim sendo, 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, §8º, 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.

Evoca o entendimento do tributarista Ives Gandra onde 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”.

Defende que como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do §4º, do art. 13 da LC 87/96, refere-se a mesmos titulares.

Explica que uma equivalência “...a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa...”, cabe averiguar a forma que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa, onde o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Assim também está consignado na doutrina contábil, que é mais adequada para definir esse ponto específico. Portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Aponta 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.

Declara 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:

“§4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao

mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

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

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente”.

Registra que, buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da LC 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando que o inciso I do §1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Frisa que quanto ao inciso I do §4º do art. 13 da referida 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 constante da Instrução Normativa nº 52/93 que foi expedido com fundamento nas normas da contabilidade de custo, combinadas com o previsto no Código Tributário Nacional.

Relembra que, no caso do presente 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 e que, ocorrida entre estabelecimentos dos mesmos titulares, equivale a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa.

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

Esclarece que a mercadoria comprada junto a terceiros entra no estabelecimento e vai para o estoque da empresa, podendo ser movimentada de uma filial para outra até que venha a mercadoria sair para a realização de uma operação mercantil de venda.

Pontua 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.

Conclui assim que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que foi apropriado, representando ou contabilizado no estoque da empresa quando 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 feita a venda da mercadoria, estaremos diante de uma simples movimentação do estoque da empresa entre os variados estabelecimentos, situação esta, que se verifica nas operações de transferências objeto da presente auditoria.

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

Sustenta que não resta dúvida de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada

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

Assinala 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.

Ressalta que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer apenas e simplesmente movimentações do estoque da empresa, até que uma delas efetue a operação comercial de venda.

Destarte, disse que se o “valor correspondente à entrada mais recente” – VCEMR ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtêm 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.

Discorre quanto à análise sobre o que quer dizer custo de aquisição:

- 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 desembaraço 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.

Transcreve registros contábeis (D - Débito; e C - Crédito):

1.4.1.7.1. Registro do valor total da nota fiscal do fornecedor:

D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)

C – Fornecedores – Seabra Cia. Ltda. (Passivo Circulante)

1.4.1.7.2. Registro do ICMS recuperável:

D – ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)

C – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)

1.4.1.7.3 – Registro do frete:

D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)

C – Fornecedores – Transportes Paulista Ltda. (Passivo Circulante)

1.4.1.7.4. Parcelas de crédito do PIS e COFINS não cumulativos:

D – PIS a Recuperar (Ativo Circulante)

D – COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)

C – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)”.

(Fonte: Disponível em: www.portaldacontabilidade.com.br; acesso em 07/03/2016).

Para demonstrar os efeitos das considerações expostas, passa e expor um exemplo prático. No primeiro caso exemplifica quando ao valor da entrada mais recente permanece o mesmo (com a exclusão dos tributos recuperáveis), conforme ilustra à fl. 133, e quando ao valor da entrada mais recente é alterado em função do destino, sem a retirada dos tributos recuperáveis, conforme fl. 134.

Com o exemplo, expõe que para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo (VCEMR = Custo Aquisição), a base de cálculo nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado, para qualquer unidade da Federação, não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o “valor correspondente à entrada mais recente” - VCEMR (base de cálculo) no estabelecimento que fez a compra original, a base de cálculo continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Destaca 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 a inclusão do ICMS, COFINS e do PIS na base de cálculo ali prevista.

Invoca o julgamento do RE 574706, onde, em 15/03/2017, 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, revela que o Relator do recurso, Min. Marco Aurélio, afirmou que o valor ICMS “revela, 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”.

Complementa 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.

Assinala 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.”*

Enfatiza 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/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.

Afirma ser necessário encontrar o entendimento técnico-jurídico feito pela Contabilidade (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 vai sair dos cofres da empresa quando da compra de uma mercadoria ou tudo que de fato onera a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Conclui 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, considerado um custo). As parcelas transitórias, no caso o ICMS, PIS e COFINS, não integram o patrimônio da empresa, pois são recuperáveis e representam um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.

Volta a frisar que inexistente na Lei Complementar nº 87/96 o 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 a solução é procurar nos institutos do Direito Privado o conceito ou a definição que mais se aproxima dessa expressão.

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.

Aduz que os tributos recuperáveis não permanecem no patrimônio do contribuinte, não lhes pertencem, pois deles não são titulares nem podem disponibilizá-los. São valores apenas que transitam pela contabilidade da empresa, para serem posteriormente repassados ou transferidos para o ente público estatal - União, Estado- membro ou ao Distrito Federal.

Por fim, aborda a eventual integração do valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo prevista no art. 13, §4º, inc. I da LC 87/96 e diz que traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre parcelas que não lhes pertencem, mas ao ente público estatal, desconfigurando o quanto previsto nos institutos do direito privado. Portanto, 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 abordar a questão da retroatividade da IN 52/2013, assevera 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 procedimental. Assim ambos procedimentos poderiam 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 reproduz.

Transcreve o extrato da decisão do Tribunal de Justiça da Bahia no julgamento da Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, do relatório de lavra do Desembargador Jatahy Júnior.

Considera 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, Decisão Normativa etc.), exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Ainda, se esse procedimento não estivesse ferindo o pacto federativo, de forma oblíqua, 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 inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Lembra que o pleno do STF 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 deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Grifa 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 Lei Complementar nº 87/96.

Conclui que baseada na autonomia administrativa dos Estados, outorgada pela Constituição Federal no art. 18 e na LC 87/96, é natural e evidente que ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS 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 de determinado Estado proceda, adote e 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, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Assim, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu desejo, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros, tratadas neste modesto trabalho.

Por fim conclui 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 nas prescrições dos 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, o que deve se compreender por “*valor correspondente à entrada mais recente*”,

concluindo que esta expressão é equivalente ao “*custo de aquisição*”.

Solicita que os ilustres e competentes julgadores concluam pela procedência total deste Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por uma única infração arrolada pela fiscalização, conforme relatada na inicial.

Após examinar as peças componentes do presente Processo Administrativo Fiscal, verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado e no que tange aos aspectos formais e materiais do auto de infração, não há reparos a fazer.

As autoridades administrativas constituíram o crédito tributário, registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visto que as infrações estão caracterizadas conforme demonstrativos apensos aos autos.

Constato também que foram respeitados o direito à ampla defesa e ao contraditório inexistindo, assim qualquer vício ou falha que possa imputar nulidade ao Auto de Infração, não sendo detectada nenhuma ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99.

A acusação fiscal diz respeito ao crédito do ICMS apropriado pela autuada, que foi calculado para fins de transferência interestadual pelo estabelecimento remetente localizado no Estado do Espírito Santo, sendo este pertencente a mesma empresa, a partir de base de cálculo, segundo os autuantes, em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

O argumento defensivo tem fundamento na interpretação de que o “*valor de entrada da mercadoria*” e “*custo de aquisição*” possuem conceitos jurídicos distintos, pois o primeiro refere-se ao valor total consignado na nota fiscal de entrada, sem quaisquer abatimentos ou deduções, já o segundo ao dispêndio efetivo financeiro/contábil vinculado à aquisição de uma mercadoria, argumento este, que não concordo em virtude da premissa adotada pelos autuantes observar e guardar coerência integral com a interpretação de conceito legal do valor da entrada mais recente, em consonância com o ordenamento jurídico vigente.

A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, §4º, da 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;”

Resta evidente que para o correto entendimento da questão que conduziu a decisão da lide, é fundamental a precisa identificação de quais as parcelas compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme determinação contida na LC, ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

As contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS estão previstas na Constituição Federal nos artigos 195, inc. I, e 239, e suas respectivas cobranças foram instituídas pelas Leis Complementares nº 07/1970 e 70/1991, respectivamente.

O PIS é um tributo não-cumulativo exigido das pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real.

A COFINS, também é um tributo não-cumulativo. O fato gerador das duas contribuições é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

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.

A Secretaria da Fazenda 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. Esta instrução serviu de orientação no método aplicado no presente levantamento fiscal.

A interpretação externada no citado normativo, em nada contraria, tampouco inova, posto que apenas interpreta o que dispõe o inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, e adequa ao correto tratamento a ser aplicado aos impostos recuperáveis segundo a doutrina contábil, evitando a bitributação, situação observada quando os impostos recuperáveis compunham a base de cálculo do ICMS, pois repercutia em imposto aplicado sobre imposto.

O entendimento demonstrado na presente autuação reflete, portanto, a interpretação adotada e defendida pela 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 entre estabelecimentos do mesmo titular, 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, Rel. 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 afirma que devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias os tributos recuperáveis.

A exigência da exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo de transferência não é fruto de uma ilação arbitrária do Fisco do Estado da Bahia, mas sim uma precisa e necessária adequação da determinação da base de cálculo em função de uma correta aplicação das normas legais vigentes.

A autuação demonstra com clareza que, ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado não observou o comando legal, como expressamente definido no dispositivo já mencionado.

Verifico, portanto, 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 supracitada Instrução Normativa.

Destarte, concluo que o estabelecimento da empresa situado no Estado do Espírito Santo, enquanto remetente das mercadorias em transferência para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, resultando numa base de cálculo maior que a prevista no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento situado neste Estado.

O estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, por sua vez, obrigatoriamente deveria ter observado a LC 87/96 e constatando o equívoco, em consonância com o RICMS/2012, deveria ter apropriado do crédito conforme estabelece o seu art. 309, §7º, *in verbis*.

§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.

Por fim, registro que se trata de matéria recorrente no âmbito do CONSEF, cujo entendimento que prevalece em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, inc. I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis, ou seja, o ICMS, o PIS e a COFINS, incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, confirma tal entendimento expressado através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF de números 0174-11/15; 0114-11/15, 0012-11/15 e 0275-12/15, 0260-11/18, 0271-12/18 e 0271-12/18.

Assim, reputo como correto o procedimento adotado pela Fiscalização ao apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo remetente através de 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 mesma, em prejuízo do Estado que as recebe em transferência.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0089/18-3**, lavrado contra **LCR COMÉRCIO DE MÓVEIS LTDA** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor **de R\$621.522,12**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR