

A.I. Nº - 206891.0021/18-0
AUTUADO - LOJAS RENNER S.A.
AUTUANTES - EUZIANE GOUVEIA DA SILVA, MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO e
PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP-COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19.07.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0122-02/19

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 Lei Complementar 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 Auto de Infração lavrado em 28/06/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$300.768,35, 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.

Complementa os autuantes que “*Trata-se de estorno de crédito fiscal com repercussão no pagamento do ICMS normal, gerando prejuízo ao Estado da Bahia.*”

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 transferência 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 menos que o previsto em lei.”.

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. 35 a 47, onde inicialmente se diz uma renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da Federação, cujas atividades, está sujeita ao recolhimento do ICMS.

Relata que foi autuada pela utilização de base de cálculo supostamente superior à prevista na Lei Complementar nº 87/96, especificamente o art. 13, §4º, inc. I, em operações de transferência de mercadorias de seu Centro de Distribuição – CD, localizado no Estado de São Paulo para sua filial localizada no Estado da Bahia. Como consequência, teria utilizado créditos de ICMS relativos às entradas tributadas em valores superiores aos que efetivamente teria direito.

Afirma que a autuação considerou que o valor da base de cálculo do crédito a ser admitido deveria ser o custo de aquisição da mercadoria, o que equivaleria à definição estabelecida no art. 13, §4º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, o qual estabelece que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, será o valor da “entrada mais recente da mercadoria”.

Aduz que o entendimento da fiscalização se sustenta na premissa de que o “valor da entrada mais recente da mercadoria” seria o equivalente ao custo contábil de aquisição da mercadoria, razão pela qual não deveria considerar o valor dos tributos recuperáveis junto ao Fisco: ICMS, PIS e COFINS, estes últimos quando apurados na sistemática não-cumulativa.

Com o propósito de corroborar com sua tese, afirma que o Fisco menciona como precedente a Apelação Cível nº 0553866-57.2014.8.05.0001, do Tribunal de Justiça da Bahia, de relatoria do Desembargador Jatahy Júnior, 2ª Câmara Cível, julgado em 12/12/2017, na qual está debatido o tema que envolve esta autuação fiscal.

Registra que a autuação tem por suporte a Instrução Normativa n.º 53/2013, publicada em 18/10/2013, a qual estabelece que deve ser excluída da base de cálculo dos créditos de ICMS apropriados no recebimento de transferências interestaduais por estabelecimento baiano provenientes de estabelecimentos da mesma empresa, os valores do ICMS destacado, do PIS e da COFINS.

Resume que a divergência apontada no lançamento se fundamenta na utilização, como base de cálculo do crédito do ICMS nas transferências interestaduais, do valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência sem a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS), tendo sido glosados os créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos tributos acima.

Assevera que ficará demonstrado que a fiscalização se fundamenta em premissa equivocada, até absurda, cuja sustentação é mais um exemplo da visão parcial e desorganizadora do sistema, gerando insegurança, injustiça fiscal e contenciosos administrativos e judiciais infundáveis.

Argui nulidade do lançamento e afirma que o princípio da decisão do TJ-BA, citada e da IN 53/2013 da SEFAZ/BA, e precedente do STJ, mais precisamente o REsp nº 1.109.298/RS, que trata de caso específico é diferente do presente, sendo assim um equívoco pretender ampliar o conteúdo daquela decisão e aplicar a todas transferências interestaduais.

Explana que no julgamento do STJ, a recorrente NESTLÉ BRASIL LTDA., viu-se obrigada, pelo acórdão, a aplicar, nas transferências interestaduais, o critério estabelecido na Lei Complementar nº 87/1996 para estabelecimentos industriais. No caso presente, trata-se de empresa comercial, e as transferências são de mercadorias prontas adquiridas para revenda.

Reproduz o art. 13, §4º, incisos I e II da Lei Complementar nº 87/96 para destacar que no precedente citado (REsp nº 1.109.298/RS) o STJ entendeu que a operação interna anterior à remessa interestadual não poderia ser considerada para efeito de definir “valor de entrada mais recente”, já que se tratava de operação entre estabelecimentos do mesmo titular. Assim, desconsiderou a remessa entre o estabelecimento industrial fabricante dos produtos alimentícios, da NESTLÉ BRASIL LTDA., para o Centro de Distribuição da mesma empresa, ambos situados no Estado de São Paulo. Como consequência, o estabelecimento final, destinatário daquele bem produzido, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, deveria, segundo o STJ, calcular o valor do crédito de ICMS sobre o “custo da mercadoria produzida”, nos termos do dispositivo supracitado.

Continua relatando que a empresa havia recorrido ao STJ com o objetivo de fazer prevalecer o outro critério, que considerava o valor da operação de circulação de mercadorias anterior à entrada no Centro de Distribuição – CD, alegando que havia, entre o estabelecimento industrial e o CD, uma operação de circulação de bens – comerciais – ainda que sem a transferência de titularidade.

Para justificar sua posição, o STJ, no entanto, desconsiderou essa operação, entendendo que o estabelecimento comercial é mera extensão do processo produtivo próprio, pois a NESTLÉ BRASIL

LTDA. produz, no Estado de São Paulo, os alimentos que comercializa, enviando-os para o Centro de Distribuição e, dali, para todo o Brasil (para o RS, naquele caso).

Justifica que a decisão do STJ foi no sentido de coibir abusos pelos contribuintes que, ao produzirem e comercializarem os bens distribuídos, isto é, sem praticar operações comerciais com terceiros no Estado de origem, incluam elevada margem de lucro já na saída do estabelecimento industrial, antes da chegada ao estabelecimento comercial – CD, de modo que essa operação gere a correspondente tributação na saída interestadual do Centro de Distribuição para o estabelecimento final e, por fim, faça com que o Estado de destino outorgue enorme crédito, porquanto já incluída a margem de lucro, na entrada do produto.

Complementa que como consequência desse procedimento, segundo o Relator do acórdão do STJ, seria o benefício de o crédito fornecido pelo Estado de destino igualar ou até superar o ICMS devido na saída, anulando a arrecadação do Estado de destino ao passo que o ICMS integral ou quase integral já terá sido recolhido ao Estado de origem, com uma alíquota menor – 12 ou 7%, conforme o caso.

Esclarece que no caso em discussão, adquire bens de terceiros, seus fornecedores, ou seja, não produz os itens que serão comercializados, de forma que a transferência interestadual não poderia ter outra base que não “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” que, inegavelmente, é o critério a ser aplicado no presente caso conforme os citados dispositivos da LC nº 87/96.

Anexa o conteúdo da decisão, inteiro teor do REsp 1.109.298/RS, com a finalidade de esclarecimento do contexto e conteúdo da decisão. Reproduz a ementa.

Frisa que no caso concreto, o acréscimo da margem de lucro na venda das mercadorias transferidas ocorre no Estado da Bahia. A empresa adquire produtos de diversos fornecedores (industriais na sua maioria, ou realiza importações), sendo que o ICMS é pago na saída do estabelecimento industrial fornecedor ou pela própria empresa sobre o valor da importação, gerando o crédito neste exato valor. Posteriormente, a mercadoria é remetida aos diversos estabelecimentos da empresa no Brasil pelo mesmo valor da entrada mais recente da mercadoria, sem agregar qualquer valor.

Continua relatando que os estabelecimentos destinatários das mercadorias recebidas pelo valor que foram adquiridas dos fornecedores ou importadas, como o estabelecimento autuado, realizam a venda a terceiros, agregando valor e recolhendo o ICMS ao Estado de origem, como o Estado da Bahia, por exemplo. O crédito do ICMS é tomado pelo valor de entrada mais recente, valor pago quando da aquisição de terceiros fornecedores pelo Centro de Distribuição.

Acrescenta que a edição da Instrução Normativa nº 53/2013, concretiza um equívoco posto que vai muito além do acórdão do STJ e, com isso, viola claramente a própria LC 87/96, porquanto aplica às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais, critério (custo de produção) simplesmente não previsto em lei, transcrevendo trecho da citada instrução normativa.

Compara a citada IN com a LC 87/96, e conclui que na LC não existe a previsão de que a base de cálculo do crédito do estabelecimento comercial destinatário seja o “custo de aquisição”, repetindo e reproduzindo o art. 13, §4º, inc. I, da LC nº 87/96.

Alerta que tanto a IN 53/2013 quanto o presente auto de infração afrontam o disposto no art. 99 do Código Tributário Nacional: “Art. 99. *O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.*”, motivo pelo qual a IN é nula, de pleno direito, por configurar em manifesto confronto com a legislação federal nos termos do artigo 146, da Constituição Federal, que reproduz.

Reforça que a determinação constitucional do princípio da não-cumulatividade para o ICMS, explicitada no art. 155, §2º, inc. I da Constituição Federal que não deixa dúvidas de que o crédito

de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do art. 14, §4º, inc. I, da LC nº 87/96.

Comenta que o conceito de – valor da entrada mais recente – é uma definição legal e outra – custo de aquisição – é um conceito contábil. Não se pode dizer que um conceito contábil conhecido seja aplicável à fixação de determinada base de cálculo sem previsão expressa na lei.

Assegura que no caso, valor de entrada mais recente não significa custo de aquisição. Valor é a grandeza monetária atribuída a um bem ou mercadoria por seu proprietário/vendedor, ou, dito de outro modo, é o quantum pago por um bem ou mercadoria. Custo de aquisição, é um conceito contábil que é estruturado pela ciência contábil para formação contábil dos estoques.

Recorre ao que determina a norma contábil CPC nº 16, item 11, referente ao conceito de custo de aquisição: *“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº. 1, de 8/01/2010)”*

Conclui que se a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais fosse o “custo de aquisição” haveria, por exemplo, que considerar os custos de transporte, manuseio, seguro e outros inerentes à aquisição dos produtos acabados. Este valor é mais do que o valor da entrada mais recente da mercadoria (que é apenas o preço pago ao fornecedor). Por outro lado, para definição do custo, exclui-se os tributos recuperáveis na escrita fiscal, o que nada tem de relação com o valor pago pela mercadoria adquirida. A fiscalização, equivocadamente, utiliza o conceito contábil de “custo” como sinônimo de “preço” ou de “valor”, o que apenas gera enorme confusão.

Enfatiza que o objetivo das regras do art. 13, §4º da LC 87/96 é garantir que o Estado em que ocorre a agregação de valor tenha a receita do ICMS correspondente, sendo que autuação fiscal impugnada distorce o sistema, pois pretende que Estado destinatário de transferências interestaduais tenha uma receita superior ao valor agregado na revenda de mercadorias.

Esclarece que se prevalecer o entendimento do Fisco baiano, sendo que a Bahia está, por vezes, na situação de Estado remetente de mercadorias adquiridas para revenda, o Estado de São Paulo deveria suportar um saldo de créditos de ICMS, sempre que lá uma empresa tivesse um estabelecimento de distribuição para outros Estados da Federação. E isso porque o valor da base de créditos do Centro de Distribuição, lançados com base no ICMS incidente na aquisição das mercadorias seria maior que o os débitos das transferências, as quais deveriam excluir da base o ICMS e, pior, PIS e COFINS, tributos que sequer incidem sobre operações de circulação de serviços.

Demonstra através de exemplo numérico considerando um CD localizado em São Paulo, se a entrada mais recente de uma mercadoria adquirida de outra Unidde da Federação se deu por

R\$1.000,00, entende o Fisco baiano que sua transferência deve se dar por R\$894,90, eis que descontados R\$212,50 relativos aos tributos recuperáveis (12% de ICMS e 9,25% de PIS/COFINS) e acrescidos R\$107,38 relativos aos 12% de ICMS incidentes na operação interestadual (cálculo por dentro).

Conclui que o CD teria um saldo credor de R\$12,61 a cada operação de compra e venda envolvendo mercadorias no valor de R\$1.000,00 (considerando mesmas alíquotas de ICMS na entrada e saída, o que é bastante comum – fornecedores localizados em Estados distintos do CD e transferências a estabelecimentos varejistas igualmente localizados em Estados distintos do CD). E isso sem agregar qualquer valor, compra e venda ou movimentação financeira. Pela simples utilização do “critério” que diz ser ilegal e absurdo “criado” pela fiscalização.

Complementa que nos termos do art. 13, §4º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, que se a entrada mais recente se deu por R\$1.000,00, a transferência interestadual deve se dar por esse mesmo valor, inquestionavelmente, considerando, assim, que os tributos – seu custo – compõem a o

valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (o preço pago), não se devem excluí-los da base de cálculo do crédito de ICMS, e assegura que está agindo corretamente ao se creditar utilizando do citado critério.

Conclui que dever ser considerado nulo o auto de infração.

Por fim requer:

- a) Seja recebida a presente impugnação, por ser tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado através do auto de infração até a decisão final;
- b) Ao fim, seja totalmente desconstituído o crédito tributário, tendo em vista as razões apresentadas.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos conforme o princípio da verdade real.

A equipe de autuantes produz a informação fiscal às fls. 108 e 147, onde inicialmente destaca a manifestação da Procuradoria Geral do Estado – PGE no processo Administrativo PGE nº 2016.3263620, onde apresenta argumentos jurídicos em defesa da posição do Estado da Bahia quanto a matéria tratada na presente autuação.

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 expresso.

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.

Infere, 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.

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 Balleiro, 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 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.

Explana 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.

Apona 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 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 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 trânsito 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, não 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.

Discorre acerca do que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar, como ocorreu neste caso dos autos, que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen, trecho reproduzido, a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

Conclui que baseada na autonomia administrativa dos Estados Membros outorgado pela Constituição Federal, 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 (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 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 (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”.

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 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, no que tange aos aspectos formais e materiais do auto de infração.

As autoridades administrativas constituíram o crédito tributário, registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinaram a matéria tributável, calcularam o montante do tributo devido, identificaram o sujeito passivo e propuseram 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, 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, Centro de Distribuição – CD, 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.

Quanto a arguição preliminar de nulidade suscitada na defesa, constato da análise do método e roteiro utilizado pelos autuantes para lavratura do auto de infração, não encontrei qualquer elemento que implique na descaracterização da peça acusatória como documento hábil para comprovar a infração ou afronta à legislação do ICMS, haja vista que consta de exaustiva descrição da infração, da motivação e dos respectivos fundamentos legais. De modo que, afasto a arguição de nulidade.

Discordo dos argumentos da defesa de que o entendimento dos autuantes, ao aplicarem o método para apuração da diferença a estornar relativa ao crédito fiscal apropriado, se mostra inadequado e eivado de equívocos por não encontrar respaldo no art. 13, §4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, haja vista, que os autuantes aplicaram metodologia com fulcro no entendimento consolidado pela Administração Tributária do Estado da Bahia.

A metodologia aplicada pelos autuantes observa e guarda 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, inc. I 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 conduzirá a decisão da lide, é fundamental a exata 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.

O Programa de Integração Social – PIS, foi instituído pela Lei Complementar nº 07/1970, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, a partir da Constituição Federal de 1988.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, sendo estabelecido como fato gerador a receita auferida pela empresa, compreendendo a totalidade das receitas, independente da atividade exercida e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

O PIS 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, característica não observada no pagamento pelas empresas enquadradas no Simples Nacional, pois está incluído no pagamento mensal unificado de impostos e contribuições.

A COFINS, também é um tributo não-cumulativo.

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 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, sendo seguida integralmente quanto a correta interpretação do dispositivo legal previsto no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96.

Este normativo serviu de orientação no método aplicado no levantamento fiscal.

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 citada Instrução Normativa.

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 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, posto que, apenas interpreta o que dispõe o inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, e 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.

A exigência da exclusão dos impostos recuperáveis da 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 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.

Destarte, concluo que o estabelecimento da empresa situado no Estado de São Paulo 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 crédito fiscal para o destinatário 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 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.

Por fim, registro que a questão em análise, se trata de matéria recorrente no âmbito do CONSEF, cujo entendimento prevalente é de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização em apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando os valores dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria, parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, em prejuízo do Estado que a recebe em transferência.

Nesse sentido, tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, 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.

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.

Desta forma, concluo pela subsistência da autuação e 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 **206891.0021/18-0**, lavrado contra **LOJAS RENNERT S.A.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$300.768,35**, 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, 28 de junho de 2019.

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR