

A. I. Nº - 206891.0093/18-0
AUTUADO - ALIANÇA ATACADISTA LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 22.10.2019

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0161-05/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da empresa pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, § 4º, inc. I, da LC 87/96). Os tributos não cumulativos – ICMS, PIS e COFINS - que integram o rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição valor da entrada mais recente. Entendimento sustentado em decisões mais recentes do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Não acolhido o pedido de decretação de nulidade do procedimento fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

No Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/11/2018, ao contribuinte foi imputada a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem das mercadorias em valor superior ao estabelecido no art. 13, § 4º, inc. I, da Lei Complementar nº 87/96, art. 17, § 7º, inc. I, da Lei Estadual nº 7.014/96; art. 56, inc. V, letra “a”, do RICMS/Ba de 1997 e disposições da Instrução Normativa 52/2013. **O valor do débito totalizou a cifra de R\$249.395,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, além dos juros moratórios.

As operações objeto do lançamento ocorreram nos exercícios de 2014, 2015, 2016 e 2017 e os estornos de créditos se deram em decorrência da inclusão na base de cálculo das transferências dos denominados tributos recuperáveis ou compensáveis (ICMS e PIS/COFINS).

Os autuantes estornaram o valor do crédito considerado excessivo, argumentado que art. 13, § 4º, inc. I da LC nº 87/96 prescreve 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 das mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor equivalente ao custo de aquisição (junto a terceiros) das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa, já que essa transferência equivale à mera movimentação das mercadorias dentro do estoque da mesma empresa.

Como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os tributos, segundo os autuantes, devem ser neutralizados e o princípio da não cumulatividade devidamente obedecido. Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, devem ser excluídos os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada das mercadorias no estoque da empresa.

Os autuantes fundamentaram o lançamento de ofício também em Decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia – TJ-Ba (processos nº 0513561-60.2016.8.05.0001 e nº 0553866-57.2014.8.05.0001).

Respaldaram ainda a autuação nos seguintes documentos: 1) Demonstrativo de Débito (fls.05/07); 2) Recibo dos arquivos eletrônicos e respectivo CD-ROM contendo os arquivos utilizados na auditoria fiscal (fl. 08/09); 3) Resumo Mensal - Estorno de ICMS (fls. 10/12); 4) Demonstrativo de Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais – Erro na Determinação da Base de Cálculo – 2014 a 2017 (fls. 13/14); 5) Demonstrativo da Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais – art. 13, § 4º, da LC 87/96 – Valor da Entrada Mais Recente – VCEMR – 2014 a 2017 (fls. 15/16); 6) Relação de CFOP para determinação do VCEMR – 2014 – 2017 (fl. 17); 7) Explicação detalhada sobre os fundamentos da auditoria/trabalho realizado (fls. 18/34); 8) Ordem de Serviço (fl. 35); e, 9) Intimação e resposta da empresa às intimações fiscais efetuadas e E-mails (fls. 36/41).

O contribuinte foi notificado do lançamento em 17/12/2018, através dos correios, e ingressou com defesa administrativa protocolada em 14/02/2019, peça processual que se encontra anexada às fls. 47 a 63 dos autos. A peça defensiva foi subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 70).

Após tecer considerações em torno da tempestividade da defesa administrativa e fazer uma síntese da autuação, o contribuinte passou a tratar as razões que motivaram a sua impugnação.

Inicialmente destacou ser de amplo e notório conhecimento que a base de cálculo de qualquer tributo só pode ser definida por lei complementar. Que tal determinação decorre de preceito constitucional disposto no art. 146, inc. III, letra “a” da Lei Maior de 1988, cujo conteúdo transcreveu na inicial. Através da LC 87/96, foram prescritas normas atinentes à base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, em seu art. 13, § 4º, cujo conteúdo foi transposto também para a Lei Estadual do ICMS (Lei nº 7.014/96), no art. 17, § 7º, ambas também transcritas no texto da inicial defensiva.

Informou em seguida ser empresa que atua no ramo atacadista, comercializando mercadorias em todo país. Em se tratando de operações de transferência de mercadorias industrializadas a base de cálculo aplicável ao caso concreto é a contida no art. 13, § 4º, inc. I, da LC e art. 17, § 7º, inc. I, da Lei Estadual nº 7.014/96, que estabelecem nesses comandos ser “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Isto porque o legislador complementar diferenciou de forma clara e expressa que as bases de cálculo dos incisos I e II do art. 13, da LC 87/96, são diferenciadas, de forma que nas transferências previstas no inc. I prevalece o valor da entrada e não o custo da mercadoria, que está previsto no inciso II.

Enfatizou que o custo da mercadoria é conceito utilizado para determinar a base de cálculo para produtos industrializados pelo próprio remetente, o que não é o caso dos autos. Do mesmo modo fez o legislador baiano na lei ordinária estadual.

Nessa linha de raciocínio, sustenta a defesa que não há como se estabelecer que do valor da entrada mais recente sejam retirados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois nesse caso se estaria desconfigurando a natureza jurídica do “valor da entrada”, partindo-se para um conceito de custo.

Disse em seguida, que apesar da clareza solar da definição da base de cálculo definida na LC 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96 o fisco baiano optou por interpretar a legislação de forma completamente afrontosa à própria legislação e em dissonância aos demais Estados da Federação. Que a interpretação errônea teve início quando os autuantes utilizaram o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (*Comitê de Pronunciamentos Contábeis*) nº 16 (R1), para chegar à conclusão que o valor da entrada mais recente deveria seguir o mesmo conceito de custo de aquisição de estoques, excluindo-se os tributos recuperáveis. Afirmou que o custo de aquisição de estoques é um conceito contábil utilizado com o único objetivo de mensurar os estoques, e, nesse sentido, os valores dos tributos recuperáveis não poderiam ser considerados na avaliação desse ativo, porquanto os mesmos não são lançados na conta de estoques, mas sim lançados em

conta específica do ativo circulante que, na maioria das vezes, se denomina “tributos a recuperar”. Acrescentou que os tributos recuperáveis fazem parte do valor do desembolsado pela empresa na aquisição das mercadorias, ou seja, eles de fato existem e integram o valor da entrada. Exclusivamente para fins contábeis, o valor de aquisição é desmembrado em duas partes, sendo o “custo de aquisição” lançado nos estoques e os tributos recuperáveis em conta própria do Ativo. Reitera que há uma abissal diferença entre os conceitos de “custo de aquisição de mercadorias”, lançado no estoque, e o de “valor de entrada”, este composto pelos tributos recuperáveis, desembolsado pela empresa para a aquisição das mercadorias, que deve ser utilizado como base de cálculo nas transferências, conforme determina a LC 87/96 e a Lei 7.014/96.

Questiona a defendente que se o legislador quisesse estipular o “custo de aquisição” como base de cálculo, porque este não o teria incluído expressamente nos referidos dispositivos da lei? E por qual razão os incisos da norma legal diferenciam base de cálculo para produtos industrializados por terceiros (valor da entrada) e produtos com industrialização própria (custo da mercadoria)?

Passa em seguida a defesa a questionar a interpretação equivocada da legislação feita a partir da Instrução Normativa nº 052/2013. A defesa afirma inicialmente, que não busca por meio da peça impugnatória questionar a constitucionalidade da I.N., apesar de estar convicta que a referida norma inova no ordenamento, redefinindo a base de cálculo do tributo e excedendo sua competência. Porém, o CONSEF não detém competência para declarar a inconstitucionalidade de norma tributária estadual. Não obstante, a interpretação da IN 52/13 à legislação pátria (LC 87/96 e Lei 7.014/96), no entendimento da defesa, claramente afeta o princípio da legalidade, pois através da normativa citada, no seu item 2.1 – transcrito na inicial, o fisco baiano oficializou o entendimento de que no conceito de “valor da entrada mais recente” não deverão ser computados os tributos recuperáveis. Argumenta a impugnante, que a citada I.N. não tem o condão de “legalizar” ou “validar” uma interpretação totalmente equivocada do fisco baiano. Afirma a defesa se tratar de um ato administrativo que fere de morte o princípio da legalidade ao afrontar o disposto na LC 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96.

Destacou mais à frente, ser função de qualquer Conselho de Contribuintes, a exemplo deste Eg. CONSEF, garantir ao contribuinte um julgamento com independência e imparcialidade e sempre pautado nos princípios constitucionais tributários, colaborando para o aperfeiçoamento da interpretação da legislação tributária e garantindo aos contribuintes a devida segurança jurídica para o exercício de suas atividades. Ressaltou inclusive que há diversos julgamentos proferidos pelo Poder Judiciário nos quais os magistrados fundamentam suas decisões em julgados dos Conselhos de Contribuintes.

Transcreveu na peça de defesa votos divergentes relacionados à mesma temática do presente PAF, proferidos por Conselheiros deste CONSEF, em processos que tramitaram nas Câmaras de Julgamento, órgãos que integram a segunda instância do contencioso administrativo baiano. Foram reproduzidos trechos dos votos elaborados pelos Conselheiros Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Daniel Ribeiro Silva, contidos, respectivamente, nos Acórdãos 0131-11/14, 0327-11/15 e 0243-12/15.

Requer a defesa que seja afastada a aplicação da I.N. 52/2013, em razão do conceito de “valor da entrada mais recente” exposto na referida instrução afrontar a LC 87/96 e a Lei Estadual 7.014/96, em seus artigos acima mencionados, além da interpretação ali exposta conflitar com os princípios da legalidade, tipicidade cerrada e da segurança jurídica.

Passou mais a frente a defesa, a fazer consideração em torno do princípio da segurança jurídica. Enfatizou que esse princípio é corolário do Estado Democrático de Direito, que garante o mínimo de certeza e previsibilidade aos contribuintes, sendo condição básica para o estabelecimento, na seara tributária, de um planejamento empresarial, evitando-se surpresas e onerações excessivas. Quanto a esse tema fez menção a lições doutrinárias dos juristas Teresa Arruda Alvim e Paulo de Barros Carvalho, para afirmar que desse princípio da segurança

jurídica, emanam outros, no âmbito tributário, a exemplo dos princípios da legalidade, isonomia, não surpresa, irretroatividade, não confisco, dentre outros.

Declarou que no caso dos autos, o Estado da Bahia é um dos únicos que tem o entendimento de que “o valor da entrada mais recente” deve ser computado excluindo-se o PIS e COFINS. Citou que o Estado de Minas Gerais, por exemplo, tem entendimento claro e expresso que a transferência deve ser realizada pelo valor da última entrada, ou seja, pelo valor constante do documento fiscal de entrada no estabelecimento. Ressaltou que caso venha a adotar o entendimento do fisco baiano e considerando que a matriz da impugnante é localizada no Estado de Minas Gerais, estaria a empresa completamente descoberta com o fisco mineiro, o que certamente levaria à lavratura de Auto de Infração por estipulação a menor da base de cálculo nas operações de transferência.

Fez menção a decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que expressam o entendimento do fisco daquele Estado acerca da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, contidas nos Acórdãos 22.894/12/1 e 22.407/17/3 (fls. 62/63 deste PAF). Disse ainda que o Estado da Bahia adotava a mesma interpretação dos demais Estados, inclusive o aplicado por Minas Gerais, e alterou o seu entendimento somente a partir da edição da I.N. 52/13, que é norma hierarquicamente inferior às leis tributárias (LC 87/96 e Lei nº 7.014/96). Reitera que essa situação configura falta de segurança jurídica para o contribuinte, visto que a adoção de qualquer dos entendimentos resultará em descumprimento de uma das legislações e consequente lavratura de Autos de Infração, seja pelo fisco do Estado de Minas Gerais ou pelo do fisco do Estado da Bahia. Disse ainda a defesa, que a interpretação firmada pelo fisco baiano irá inviabilizar suas atividades no Estado da Bahia já que qualquer entendimento estará sujeita à lavratura de Auto de Infração, com aplicação de multas e demais penalidades. Destaca mais à frente a existência de outra fonte de insegurança jurídica que se instaurou para os contribuintes baianos, na medida em que o fisco da Bahia adota um entendimento para a apuração dos créditos e outros para a apuração dos débitos, ou seja, o Estado da Bahia não adota este mesmo entendimento para as transferências interestaduais originadas no território baiano e destinadas a outros Estados. Diz a defesa, portanto, que o Estado reduz a base de cálculo para quem transfere para estabelecimentos de contribuintes situados no território baiano, mas, em contrapartida, mantém a base de cálculo “cheia”, com a inclusão dos tributos recuperáveis, nas operações de saídas por transferências e realizadas para outras unidades da Federação.

Ao concluir a peça de defesa, o contribuinte pede que seja julgada procedente a presente impugnação para se declarar a nulidade e ilegalidade do presente Auto de Infração. Ressalta que em que pese a discussão nos autos versar exclusivamente sobre matéria de direito, requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidas para provar as suas alegações. Por fim, requer que as intimações referentes ao presente processo sejam realizadas em nome do procurador que subscreve a inicial, com endereço à Rua Rio de Janeiro, nº 353, Bairro Brasil, Edif. Neo Office, salas 1603/1604, Uberlândia-MG, CEP: 38.400-658, E-mail: aldo@sousanetoadvogados.com.br.

Foram anexados, pela defesa, os seguintes documentos: cópia do CNPJ, instrumento de procuração, contrato da sociedade empresária e suas alterações registradas na Junta Comercial de Minas Gerais e cópia do Auto de Infração (doc. fls. 64 a 82).

Os autuantes prestaram informação fiscal, protocolada em 08/04/2019, peça processual anexada às fls. 85 a 126 dos autos. De início fizeram uma síntese das razões apresentadas na peça defensiva: 1) a abordagem da definição legal da base de cálculo para as transferências de mercadorias; 2) o entendimento de ser errônea a interpretação do fisco quanto ao previsto no pronunciamento do CPC 16 – item 11 – custo de aquisição do estoque; e, 3) a alegação que a autuação foi fundamentada na I.N. 52/13 e que ocorreu interpretação equivocada da legislação.

Apresentaram as suas razões na forma de estudo sobre a matéria relacionada à auditoria fiscal-contábil do ICMS para fins de confirmação do acerto do procedimento fiscal adotado. A

informação fiscal prestada constitui uma explicação detalhada, na forma de estudo, sobre os fundamentos do trabalho realizado de auditoria fiscal-contábil do ICMS nas operações de transferências interestaduais normatizadas através do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Os autuantes, após fazerem considerações em torno da disciplina da base de cálculo do ICMS na CF/88, no art. 155, § 2º, XII, letra “i” e art. 146, III, “a”, que remetem para a Lei Complementar Federal a definição da base impositiva do imposto, passaram a interpretar o texto do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. Entendem que a expressão “valor da entrada mais recente” deve ter correspondência com as normas contábeis que definem como deve ser o valor do CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA QUE SERÁ INTEGRADA AO ESTOQUE DA EMPRESA para posterior TRANSFERÊNCIA para as suas filiais, conforme foi explicitado na Instrução Normativa 52/2013.

Que a legislação do Estado da Bahia, na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, e o Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) trazem a mesma definição da LC nº 87/86 e que as disposições da I.N. 52/2013 apenas explicitam a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, não apresentando nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS.

Quanto aos impactos, registraram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I da 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 de imposto.

Quanto ao mérito, disseram que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Os autuantes tomaram como pressuposto válido, portanto, o fato de que a Lei Complementar 87/96 DEFINIU que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve CORRESPONDER AO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, restando colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

Que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e assim está expresso no art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários.

Nesta ordem conceitual, transcreveram lições do jurista Leandro Paulsen, .+”:

... 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 (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda. Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. 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 ...

Citaram também ensinamentos doutrinários de Luciano Amaro (2004): “o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso”.

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientaram que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresso.

Em seguida, fizeram considerações em torno das disposições do art. 110 do CTN, a partir do escólio dos tributaristas, Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento:

“Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adição, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário, modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Ainda segundo o escólio de Baleeiro, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Afirma que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, disseram os autuantes ser natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida 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 Carta Magna, 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.

Numa ou noutra situação, afirmaram que não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, 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 Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

De acordo com a ciência contábil, o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Para tal desiderato, afirmaram ser de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a se poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Assim sendo, a melhor inteligência para o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 é a de que o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE FOI REGISTRADO NO “ESTOQUE” DA EMPRESA NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO FEITA JUNTO A TERCEIROS. Quanto ao aspecto temporal seria o valor registrado NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para a filial localizada neste Estado (BAHIA).

Passaram em seguida a discorrer acerca do ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf”, que assim dispõe:

ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).

No que concerne ao posicionamento doutrinário, declararam que a doutrina assevera que estas são as características dos tributos recuperáveis:

“[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...] (g.n.)

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação.” (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. – 6. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2006, p. 126).

“[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.” (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

Enfatizaram que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, 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. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência. Então, se ocorre uma EQUIVALÊNCIA “À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA”, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina CONTÁBIL ou no DIREITO EMPRESARIAL/COMERCIAL. Esta seria a mais adequada interpretação 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.

Nesse diapasão, passaram a detalhar a análise sobre o que quer dizer a expressão: “valor correspondente à entrada mais recente”. Disseram que buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (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. No entanto, este comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na BC, quando se trata de operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. Ressaltaram 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, o que se verifica é uma simples movimentação do ESTOQUE DE UMA UNIDADE PARA OUTRA DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL.

Neste caso sustentam 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. Ressaltaram que da mesma maneira que ocorre com o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (inciso II), o CUSTO DE AQUISIÇÃO OU O VALOR

CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) será praticamente o mesmo, mesmo que ocorra 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.

Pontuaram em seguida, 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. Disseram que se o VCEMR ficar neutro, dificulta em 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.

Ressaltaram mais à frente, que na COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO são considerados na formação do preço os – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. Que o preço é o valor total da nota fiscal e 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). Já 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.

Aduziram em seguida que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não estão inclusos no custo das mercadorias e que 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. Que 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.

Quanto ao valor do frete pago pelo transporte de mercadorias disseram que essa parcela deverá ser registrada como parte integrante do custo de aquisição.

Quanto à EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES afirmaram que 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”. Que a empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto.

Reproduziram na peça informativa, às fls. 108/111 do PAF exemplos de lançamentos contábeis envolvendo operações de aquisição de mercadorias para revenda com a incidência de tributos recuperáveis (ICMS e PIS/COFINS), ressaltando mais uma vez que os tributos recuperáveis são EXCLUÍDOS da BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO). Que a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando também qual a filial que venha a receber a mercadoria, pois o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Destacaram em seguida o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS na composição da base de cálculo das contribuições da COFINS e do PIS, exposto no julgamento do RE 574706, de 15/06/2017. Nessa decisão seis ministros votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas por ser tributo recuperável.

Quanto à QUESTÃO DA IRRETROATIVIDADE DA I.N. 52/13 disseram que essa norma é meramente interpretativa e de natureza procedimental, definindo tão somente novos critérios de apuração do imposto. Em decorrência sustentam os autuantes a aplicação retroativa de seus dispositivos com base no que determina o art. 106, I do CTN, norma também transcrita na peça acusatória. Nesse mesmo sentido a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, por ser norma de caráter meramente procedimental. Argumentam que ambos os procedimentos poderiam ser aplicados aos fatos geradores anteriores, visto que os tributos já eram considerados recuperáveis na data de ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente no art. 142 e art. 144 e seu § 1º, ambos do CTN, normas cujos conteúdos foram também transcritos no texto da peça defensiva.

Mais à frente, os autuantes reproduziram trechos da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em sede de APELAÇÃO, no processo de nº 0553866-57.2014.8.05.0001, com destaque para os seguintes trechos abaixo transcritos:

“Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001

[...]

Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...]

Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.

Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior – Relator

RELATÓRIO

[...]

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada. Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo,

excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o "status" de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo

Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

Relatados os autos, inclua-se em pauta para julgamento.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator

VOTO

Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.

Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.

Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.

Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:

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

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

Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à "entrada mais recente da respectiva mercadoria" não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.

Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da "entrada mais recente" deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocitados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.

Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que os tributos recuperáveis não integram o conceito de "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque

inexistiu operação de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

Noutro giro, a Instrução Normativa n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Diante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.

É como voto.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator”

Ao fazerem suas considerações finais na peça informativa, os autuantes declararam que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Frisaram ainda que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembraram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Disseram ser isto o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, à parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias ADQUIRIDAS DE TERCEIROS para posterior comercialização.

Assim, alicerçados na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, disseram os autuantes ser evidente que:

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

É palmar, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

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

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

Assim, em face do expendido e em um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, a conclusão dos autuantes é no sentido de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros.

Nesse diapasão, afirmaram ainda que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa 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, inc. 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".

Ao finalizar a peça informativa, os autuantes formularam pedido para que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos e do Relatório acima, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimentos seus localizados em outras unidades da Federação, tributadas pela alíquota de 7% e 4%, respectivamente, de acordo com o que foi detalhado nos Demonstrativos de Apuração do ICMS Creditado a Maior (2014 e 2017), juntado nos autos com detalhamento no CD-ROM anexo (fl. 09).

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para o estabelecimento localizado na Bahia, o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a exclusão da carga incidente nas operações de remessa, em transferência, entre a unidade federada de origem (MG) a BA. Foi considerada como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

A irrisignação do contribuinte está assentada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem metodologia de cálculo para a fixação do montante dos créditos fiscais a serem apropriados no estabelecimento de destino das mercadorias, através da exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), valendo-se da interpretação que não teria amparo no texto da Lei Complementar 87/96 e na Lei nº 7.014/96, porém construída a partir das disposições da IN 52/2013, norma infra legal considerada pelas autoridades fiscais de natureza meramente interpretativa.

Trata-se de questão meramente jurídica, inexistindo no nosso entender controvérsias acerca das quantificações das diferenças apuradas a exigir remessa dos autos para revisão fiscal e contábil

do feito. Calçado nessas razões, não vislumbramos necessidade de envio do presente PAF para a realização de diligências.

No exame das questões de ordem substancial do lançamento tributário, observo que o contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a glosa dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme já sinalizado linhas acima.

Os autuantes, por sua vez, se valeram de conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e de conceitos contábeis, conforme detalhamento contido nas peças informativas, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Gravita, a discussão travada neste processo, em torno da interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Objetivando esclarecer os contornos da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

A previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis usualmente aceitas, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de saídas interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17% ou 18%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7%, 12% ou 4%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, que deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Tomemos com exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

- a) A empresa adquiriu no Estado (ES) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00** e transferiu a mercadoria para filial localizada no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado;
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68, que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado a natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/crédito.

Firmado na lógica contábil acima exposta, o art. 13º, §4º, I da LC 87/96, deve ser necessariamente interpretado no sentido de que o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na operação de origem deve ser excluído da base de cálculo para fins de apropriação dos créditos fiscais no estabelecimento destinatário.

Fundamentado nessas premissas é de se concluir que os comandos normativos contidos na Instrução Normativa 52/13, destacando-se por pertinência com o caso em exame, o item 2, apresentam natureza interpretativa e não inovam na ordem jurídica. Estes comandos se coadunam perfeitamente com as prescrições do art. 106, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste contexto, as bases legais em que se assentou o presente lançamento de ofício estão corretas, visto que alicerçadas no descumprimento do texto que integra o art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 17, § 7º, inc. I e art. 309, inc. VII, alínea “a” do RICMS (Dec. nº 13.780/12) e item 2 da Instrução Normativa nº 52/2013.

A expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” compreende um conceito jurídico aberto, não definido na legislação tributária do ICMS, que deve ser preenchido pelas definições contidas no direito comercial/empresarial e pelos ditames da ciência contábil. Nesse sentido, esse valor deve ter plena concordância com os registros contábeis vinculados à conta de “estoques de mercadorias”, que são registrados na contabilidade empresarial sem a inclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Sustentando a tese aqui exposta, foi feita referência, na peça de lançamento, ao Acórdão proferido nos autos do processo nº 0552866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, *verbis*:

“Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001

[...]

Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...]

Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento

a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.

Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator

RELATÓRIO

[...]

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.^a Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.

Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o "status" de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo

Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

Relatados os autos, inclua-se em pauta para julgamento.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator

VOTO

Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.

Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.

Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.

Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:

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

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

Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à “entrada mais recente da respectiva mercadoria” não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.

Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da “entrada mais recente” deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocitados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.

Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.

[...]

Noutro giro, a Instrução Normativa n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

[...]

Diante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.

É como voto.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator”

Com o advento do aresto supracitado, representando uma razoável linha de entendimento do TJ-BA a respeito do tema, apesar de tal questão ainda não se encontrar jurisprudencialmente pacificada, logrou evidenciar a sustentabilidade jurídica da autuação a militar pela legalidade e a consequente manutenção da exigência fiscal.

Na mesma linha de entendimento acima exposto, a decisão proferida nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Verônica, em 24 de julho de 2018, que assim se pronunciou:

“Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS n° 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa n° 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:

‘Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários’.

Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN n° 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’ “.

Concluo, portanto, com base nos entendimentos acima expostos, especialmente aqueles firmados

nos julgados do TJ-Ba acima reproduzidos, que o estabelecimento remetente das mercadorias, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência originadas em Minas Gerais (MG), relativos a aquisições feitas naquela unidade federada (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96, art. 17, § 7º, I, e IN nº 52/13) e consequentemente possibilitou que a filial localizada na Bahia utilizasse crédito fiscal em valor superior ao estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Essa utilização indevida de crédito repercutiu na conta corrente fiscal do imposto estadual, resultando em apuração e recolhimento a menor do ICMS para o erário baiano.

Não há, portanto, como se acatar a nulidade do lançamento suscitada na peça de defesa ou se acolher as razões de mérito expostas pelo contribuinte, consubstanciados nos argumentos de afronta aos princípios da legalidade, tipicidade cerrada e segurança jurídica. O rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição valor da entrada mais recente e o entendimento do fisco do Estado de origem das mercadorias, no caso, Minas Gerais, não pode prevalecer sobre as disposições da LC 87/96 (art. 13, § 4º, inc. I) e da Lei Estadual nº 7.014/96 (art. 17, § 8º, inc. I).

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

Esta Junta de Julgamento Fiscal defere o pedido formulado na peça de defesa para que as intimações, referentes ao presente processo administrativo, sejam realizadas em nome do procurador que subscreve a inicial, com endereço à Rua Rio de Janeiro, nº 353, Bairro Brasil, Edf. Neo Office, salas 1603/1604, Uberlândia-MG, CEP: 38.400-658, E-mail: aldo@sousanetoadvogados.com.br, sem prejuízo do encaminhamento de cópia dos atos relacionados a este PAF também para o endereço do estabelecimento do sujeito passivo constante dos registros cadastrais assentados nos bancos de dados da Secretaria da Fazenda da Bahia.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0093/18-0**, lavrado contra **ALIANÇA ATACADISTA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$249.395,88**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR