

A. I. N° - 206891.0096/18-0
AUTUADO - FAST SHOP S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO,
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/12/2019

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0174-01/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado, como valor da base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, I da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuado em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Todavia foi efetuada correção na apuração do imposto devido. Afastadas as nulidades arguidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/11/2018, exige ICMS no valor de R\$1.188.462,27, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a março, maio a dezembro 2016; janeiro a dezembro de 2017.

Trata-se de estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 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 de seus estoques, nas operações de transferências interestaduais, oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos Livros de Entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor que o previsto em lei.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração, em 13/12/18, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 11/02/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 49 a 64. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu advogado, o qual possui os devidos poderes, conforme Instrumentos de Substabelecimento e de Procuração, constante nos Autos às fls. 70 a 72.

A Impugnante inicia sua peça abordando a tempestividade da mesma, além de fazer uma breve descrição dos fatos que ensejaram a autuação.

Em seguida, preliminarmente, argui a nulidade da autuação, alegando erro na apuração da base de cálculo.

Cita o art. 150, I da C.F, bem como o art. 142 do CTN, aborda o princípio da legalidade, e afirma que pelas planilhas entregues pela Fiscalização constatou que as operações questionadas foram computadas mais de uma vez.

Explica que, na planilha denominada “Demonstrativo da Apuração do ICMS Creditado a Maior nas Operações de Entradas em Transferências Interestaduais”, os autuantes consideraram diversas vezes os mesmos itens de uma única nota fiscal, triplicando o valor e a quantidade de produtos que foram transferidos pela Impugnante, aumentando, consequentemente, o total supostamente devido por esta.

Cita, como exemplo, os itens constantes das Notas Fiscais nºs 631.800 e 78.085, colacionando cópia das planilhas às fls. 53 a 55.

Entende que os mencionados erros ofenderam ao devido processo legal e à ampla defesa, maculando o trabalho fiscal de nulidade.

Considera que houve ausência de clareza no lançamento, dificultando sua defesa, e menciona as disposições contidas no art. 18 do Decreto nº 7.629 de 1999 (RPAF/BA).

No mérito, alega a existência de conflito de competência e não cumulatividade do ICMS.

Assevera que a própria Lei Kandir prevê, em seu artigo 12, que o ICMS será devido no momento da saída do estabelecimento, ou seja, no caso da remessa de mercadorias para o Estado da Bahia, oriundas de outro Estado da Federação, o imposto será devido para o Estado de Origem e não para o Estado da Bahia.

Entende que o auto de infração, ao efetuar a glosa de créditos de ICMS oriundos de outro Estado, viola o princípio da repartição de competência, por querer apontar divergências em recolhimentos de ICMS destinados à outro Estado da Federação.

Aduz que o creditamento realizado pela Impugnante, quando da saída das mercadorias do Estado Impugnado, deu-se de maneira correta, haja vista a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso I da Carta Magna.

Explica que o Estado de São Paulo concedeu, à Impugnante, um Regime Especial, o qual lhe autoriza “a adotar os procedimentos previstos no Decreto nº 57.608/2011, enquanto estiver enquadrada como Centro de Distribuição”.

Acrescenta que tal Decreto possibilita que o contribuinte varejista, localizado no Estado de São Paulo e que atue como centro de distribuição, seja o responsável pela retenção e pagamento do imposto incidente sobre as saídas de mercadorias para outros estabelecimentos varejistas ou atacadistas, ainda que da mesma pessoa jurídica.

Diz que, por esta razão, a Impugnante, de acordo com o autorizado em Regime Especial, ao realizar a transferência de mercadorias para sua filial no estado da Impugnada, efetuou o recolhimento do ICMS devido para o Estado de São Paulo, nos termos da legislação vigente.

Relata que, segundo o artigo 2º, inciso I do RICMS/SP (Decreto nº 45.490/2000), ocorre o fato gerador do imposto na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e que esse mesmo regulamento, no artigo 37, inciso I, estabelece que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria a qualquer título deve ser o valor da operação.

Dessa forma, entende que recolheu corretamente o valor do ICMS devido, tendo em vista que considerou como base, para o cálculo do imposto, o valor constante das notas e não o valor de custo da mercadoria.

Considera que, como a Impugnante, em razão do Regime Especial, realizou o pagamento do ICMS devido ao Estado de São Paulo, é certo que esta deve seguir os procedimentos determinados na legislação deste estado.

Ressalta que, para que não haja conflito de competência, não pode um estado, que não detém a capacidade ativa para estabelecer determinado tributo, figurar no polo ativo da cobrança deste.

Alega que a Impugnada não possui legitimidade e capacidade ativa para questionar a base de

cálculo do ICMS recolhido ao Estado de São Paulo, pela Impugnante, quando da transferência de mercadoria à filial.

Visando amparar a alegação do seu direito de creditamento do imposto realizado na cadeia seguinte, transcreve o disposto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, cita o art. 28 da Lei Estadual nº 7.014/96, a Súmula nº 166 do STJ, bem como transcreve decisão do TJ-BA (Agravo de Instrumento, Número do Processo: 0027567-98.2017.8.05.0000).

Assim, considera inconstitucional e ilegal a determinação contida no Auto de Infração no sentido de que a Impugnante recolha o imposto de um modo e se credite em um valor diferente do efetivamente pago.

Conclui a peça defensiva, solicitando o seguinte:

(i) *preliminarmente, a nulidade do presente lançamento, em razão da incorreta realização do cálculo das operações que foram usadas como base para presente autuação fiscal, fazendo com que a Impugnante não tivesse condições de exercer plenamente seu direito de defesa, violando, portanto, os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa; e ainda,*

(ii) *com relação ao mérito, caso julgado, o reconhecimento integral dos créditos atinentes à transferência de mercadoria, tendo em vista, a inexistência de legitimidade e de capacidade ativa da Impugnada para questionar a base de cálculo do ICMS recolhido ao Estado de São Paulo, em razão do creditamento do imposto realizado na cadeia seguinte, ter obedecido a determinação contida no artigo 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS.*

Por fim, ainda requer que sejam todas as futuras intimações/publicações realizadas exclusivamente em nome de seu patrono, Dr. Luis Alberto Coelho, inscrito na OAB/SP sob o nº 252.922, sob pena de nulidade processual, nos termos do artigo 272, §§ 2º e 5º, do Código de Processo Civil.

A equipe de autuantes apresenta informação fiscal às fls. 97 a 139, preliminarmente, registrando que as duplicidades apontadas pelo autuado foram retiradas, sendo processados novos demonstrativos (fls. 140 a 148 e mídia à fl. 150), que corrigiram o cálculo do estorno das transferências, exigidas na autuação.

Acrescenta que o fato de ocorrer um erro no lançamento, não postula a nulificação do ato uma vez que o mesmo estava em perfeito estado de validade formal.

Frisa que, de acordo com o CTN, no art. 46, o lançamento poderá ser alterado, desde que seja impugnado pelo sujeito passivo, o que aqui ocorre.

Relata que apesar de já constar no processo, às fls. 18 a 34, os fundamentos para a lavratura do Auto de Infração, tece as considerações a seguir.

Transcreve explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho realizado que resultou na autuação. Explica que o objetivo do trabalho é procurar 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.

Diz que, para uma construção lógica sobre a questão objeto do trabalho, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Nesta ordem, colaciona os conceitos a respeito deste imposto na Constituição Federal Brasileira (CF/88), e na Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no art. 13, § 4º, I, que prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) 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.

Conclui que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e que essa correspondência que encontraram nos institutos do Direito Privado/Empresarial/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. Para tanto, foi buscar no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão “VCEMR (*valor correspondente à entrada mais recente*)”. Ressalta que referida Instrução Normativa nº 52/13, não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto, haja vista que apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Examina, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

Afirma ser possível o aproveitamento do contido no julgamento do RE 574706, ocorrido em 15.03.17, 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.

Comenta que, tomando como pressuposto válido 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”, resta 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 da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. 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. Sublinha as referências feitas por Leandro Paulsen e a precisa advertência de Amaro (2004). Em suma, o instituto de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) 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., 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”.

Comenta 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), tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto do Direito Comercial/Empresarial ou da Ciência Contábil, espécies de direito privado (especificamente 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. Posto isso, acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Sustenta 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 devemos integrá-lo ao Direito Tributário.

Dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, diz ser necessário também trazer à baila

o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro, procurando a melhor interpretação para a questão.

Observa que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer de forma diferente do que está previsto no Direito Privado/Direito Empresarial/Comercial, em especial na Contabilidade ou Ciência Contábil, o que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, haja vista que a Lei Complementar nº 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 a expressão “*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/Empresarial/Comercial/Societário. E, como já afirmado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) expediu norma orientando como deve ser feita a contabilização do “*valor da entrada da mercadoria*” no estabelecimento que fez a compra junto a terceiros. O fez, portanto, asseverando que esse valor da entrada da mercadoria deveria ser contabilizado com a exclusão dos tributos recuperáveis, pois estes não compõem o patrimônio da sociedade empresarial.

Nota que 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, é 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 poder entender o que existe de critério adotado pela Contabilidade ou ciência contábil que possa se assemelhar à expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Assim sendo, afirma que a melhor intelecção 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 o equivalente ao valor da mercadoria que foi registrado no “estoque” da empresa, no momento da aquisição feita junto a terceiros. Ainda, quanto ao aspecto temporal, seria o valor registrado na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada no Estado de destino.

Discorre sobre o 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. Registra que o tributarista Ives Gandra esclarece, em parecer emitido sobre essa matéria, 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 isto apenas para as operações internas, mas a Empresa continua sendo a mesma quando ocorrem operações interestaduais.

Assinala ser o que acontece quando a empresa adquire mercadorias junto a terceiros. Essa mercadoria ingressa no estoque do estabelecimento adquirente e quando houver posteriores transferências dentro da empresa (entre matriz e filiais ou entre filiais), não se pode falar em mudança de titularidade da mercadoria objeto dessas transferências, pois o inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96 refere-se a mesmos titulares como condição para se operar a citada equivalência. Por outro lado, cabe então verificar como se contabiliza essa equivalência ou a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. O valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa, com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois essas parcelas não são consideradas “nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga”. Como visto, diz ser assim que está consignado no Direito Empresarial/Comercial ou na doutrina contábil. Esta é a mais adequada interpretação para definir esse ponto específico. Portanto, o “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” 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.

Registra que, buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (LC) nº 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando-se 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.

Quanto ao inciso II, do § 4º, do art. 13 da referida LC, a BC é o custo da mercadoria produzida ou o custo de transformação. Sendo o custo de produção, óbvio que na sua composição não existe ICMS, pois este vai ser embutido na BC quando da efetiva operação de transferência interestadual.

Cita decisão nesse sentido do Superior Tribunal de Justiça (STJ), no REsp. 1109298-RS.

Ainda, com relação ao custo de produção, lembra que a Lei Complementar nº 87/96 deu um entendimento restritivo ao custo, pois limitou a base de cálculo ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento). Por outro lado, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (empresa = contribuinte = sociedade empresarial) 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.

Frisa que se a atividade da empresa é mercantil/comercial e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens (adquiridos de terceiros e armazenados em estoques) de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial. Portanto, 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 deve ser 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.

Observa 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, ainda 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.

Sobre o custo de aquisição de mercadorias, diz ser 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 verificado até o desembarque do bem também compõem o custo de aquisição. O valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias.

Desta forma, assevera 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. 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. O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado

como parcela integrante do custo de aquisição.

Explica que, como demonstrado acima, para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a base de cálculo (BC) 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 (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes. A controvérsia jurídica ora em análise consiste em definir se se revela compatível ou se se mostra inconciliável com o estatuído 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.

Traz à tona o julgamento do RE 574706, onde, em 15.03.17, seis Ministros do STF 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. Em outras palavras, por ser tributo recuperável, o ICMS não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS.

Informa que as expressões utilizadas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 “*hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina, “o valor correspondente à entrada mais recente” decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, 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. Tem-se que se buscar o sentido 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. O conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” 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.

Nota que inexiste 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, quando nos defrontamos com situação desse jaez? 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, 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 (direito empresarial), 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 porque são parcelas alheias ao patrimônio da empresa (não compõem o estoque de mercadorias). São, portanto, itens transitórios, não sendo deles titular, o contribuinte e sim, o ente público estatal.

Afirma que citados 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, diz que a eventual integração do valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 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 art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Da mesma forma que a Instrução Normativa nº 52/2013, a orientação contida na norma do Comitê

de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, é uma norma meramente de caráter procedural. Nesse sentido, ambos procedimentos poderiam se aplicar 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.

Apresenta entendimento de que 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.

Nota que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e, consequentemente, 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.

Lembra 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.

Aduz que é o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização.

Afirma que, em face do todo exposto, 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, XII, “i (para o ICMS)”, bem como, no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, § 4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta ter ficado patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal). Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assevera 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, fê-lo 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 nas 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”.

Conclui, acolhendo as alegações da postulante com relação ao erro de cálculos por duplicidade de lançamentos e informa anexar os novos demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando este procedimento, sendo o débito

reduzido de R\$ 1.188.462,27 para R\$ 446.046,61 - custo da mercadoria produzida, na forma do art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por fim, a equipe de autuantes solicita que os julgadores concluam pela Procedência Parcial deste Auto de Infração.

Tomando ciência da informação fiscal produzida, o autuado voltou a se manifestar, às fls. 155 a 168, abordando a tempestividade da manifestação, bem como fazendo um histórico dos fatos que ensejaram a autuação.

Alega que os autuantes retificaram o cálculo do imposto devido, sem, contudo, rebaterem efetivamente os demais argumentos trazidos pela Impugnante, além do mencionado erro no cálculo.

Em seguida, novamente apresenta todas as argumentações inseridas na defesa inicial, ratificando seu entendimento de que a autuação deve ser considerada nula, por considerar que os erros dessa espécie não são passíveis de correção no curso do processo administrativo.

Menciona o art. 149 do CTN, transcreve decisões de outros tribunais, bem como dispositivos da Lei nº 2956/1981 e do RPAF/BA, com o intuito de amparar seu entendimento de que o Auto de Infração deve ser considerado nulo, dizendo ser possível que a autoridade administrativa realize novo lançamento, mas tão somente através de novo auto de infração.

No mérito, volta a repetir os argumentos expostos na inicial, solicitando o reconhecimento integral dos créditos atinentes à transferência de mercadoria, por considerar a inexistência de legitimidade e de capacidade ativa da Impugnada para questionar a base de cálculo do ICMS recolhido ao Estado de São Paulo, em razão do creditamento do imposto realizado na cadeia seguinte, ter obedecido a determinação contida no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, que dispõe sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Ao final, requer que seja anulado o presente o Auto de Infração, com o seu consequente cancelamento e posterior arquivamento.

A equipe de autuantes, em nova informação à fl. 173, aduz que, como a segunda defesa interposta não contem argumentos novos ao presente processo, ratifica a informação fiscal já prestada que sugeriu a redução da autuação para o valor de R\$446.046,61.

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios 2016 e 2017, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar nº 87/96.

O defensor alegou, preliminarmente, que ocorreram erros na apuração da base de cálculo, por haver duplicidade de alguns valores, entendendo que os mencionados erros ofenderam ao devido processo legal e a ampla defesa, maculando o trabalho fiscal de nulidade.

Todavia, por ocasião da informação fiscal, os autuantes reconheceram as duplicidades apontadas pelo autuado, processando novos demonstrativos (fls. 140 a 148 e mídia à fl. 150).

Em virtude dessa correção, o autuado foi devidamente intimado (fls. 152/153), onde lhe foram entregues os novos demonstrativos (fl. 149), sendo-lhe concedido o prazo de 10 (dez) dias para apresentar nova manifestação, conforme o art. 18, §1º do RPAF/BA (Decreto nº 7.629/99), que estabelece que *“as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito”*

passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Ressalto que a acusação fiscal está efetivamente motivada no Auto de Infração, ou seja, está claramente especificada a infração, infrator, descrição dos fatos, enquadramento legal, montante do débito exigido e da multa aplicada, descabendo, portanto, a alegação defensiva, em sua segunda manifestação, de que somente seria possível a correção através de novo auto de infração.

Portanto, o lançamento obedeceu a todos os requisitos previstos na norma, para validade e consequente produção de efeitos, especialmente quanto à observância do art. 39 do RPAF/99, Decreto nº 7.629/99, sendo que o impugnante compareceu em sede de defesa, abordando com clareza e precisão todos os aspectos do lançamento realizado, demonstrando ter plena ciência dos motivos da autuação, não se podendo falar da presença de cerceamento de defesa.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º, do art. 13 da LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 8º, inciso I, conforme descrição no Auto de Infração. São citadas ainda, decisões judiciais e administrativas, apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal.

O defendant, além dos erros por duplicidade de exigência que foram acatados pelos autuantes, não apontou qualquer inconsistência material no levantamento fiscal. O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese do artigo 17, § 8º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

No entender dos autuantes, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Já o defendant sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar inclusos o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação.

Observo que o autuado questionou o critério previsto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendendo que a glosa de créditos oriundos de outro Estado viola o princípio da repartição de competência.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I) período de janeiro de 2016 a dezembro de 2017, excetuando-se o mês de abril de 2016 que não foi objeto da autuação. Ou seja, a base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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;

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto supracitado. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme Demonstrativos corrigidos às fls. 140 a 148 e mídia à fl. 150. Estudo explicativo sobre a matéria em lide fls.18/34.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

De qualquer sorte, tais transferências interestaduais são tributadas, com base nas disposições da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 12, I, como também em entendimento consolidado no Estado da Bahia, através de incidente de uniformização da Procuradoria Geral do Estado (PGE) nº 2016.169505-0, descabendo a pretensão defensiva de que em tais operações não haveria incidência do imposto com base na Súmula nº 166 do STJ.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA sobre a matéria e também seguiu julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que vem prevalecendo no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo, o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale salientar que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, 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.

Na referida Instrução Normativa, consta a orientação de 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*”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.

A referida Instrução Normativa esclarece procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso ora analisado, especialmente em seu item 2:

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

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

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

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

Tal instrumento normativo aclara, pois, a questão, facilitando o esclarecimento da lide.

Com relação aos tributos recuperáveis, importante frisar que os créditos referentes aos mesmos não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

“*13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra*” - NBC TG 1000

“*11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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*” - NBC TG 16.

Observo que, ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 8º, I da Lei nº 7.014/96.

Logo, pelo exposto, entendo que o estabelecimento da empresa situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, resultando numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação, no estabelecimento remetente.

Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação a não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Todavia, deve ser exigido o débito, após a retificação procedida pelos autuantes, às fls. 140 a 148, por ocasião de sua informação fiscal, uma vez que na planilha inicial, equivocadamente alguns valores foram inseridos em duplicidade.

Saliento que o autuado solicitou que as intimações, referentes ao presente processo administrativo, fossem remetidas, exclusivamente em nome de seu patrono, Dr. Luis Alberto Coelho, inscrito na OAB/SP sob o nº 252.922, sob pena de nulidade processual, nos termos do artigo 272, §§ 2º e 5º do Código de Processo Civil.

Entretanto, registro que, apesar de não haver impedimento para que tal providência seja tomada, de acordo com o art. 26, inciso II do RPAF/99, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação e ciência da tramitação de processos ao sujeito passivo se encontra prevista nos artigos 108 e 109 do RPAF/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito às fls. 140/141, passando o valor a ser exigido para o montante de R\$446.046,61.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0096/18-0**, lavrado contra **FAST SHOP S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$446.046,61**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR