

A. I. N° - 206891.0104/18-2
AUTUADO - PÉROLA DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 12/11/2019

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0231-03/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR A ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, consoante estatuído no inciso I, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar N° 87/96. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/12/2018, para exigir o crédito tributário no valor de R\$375.118,33, acrescido da multa de 60%, da Infração 01.02.23. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, 2015, 2016 e 2017. Demonstrativo acostado às fls. 10 a 17 e CD à fl. 09.

O Autuado, através de seu representante, apresenta peça defensiva, fls. 51 a 64, inicialmente, reproduz o teor da acusação fiscal, em seguida articula os argumentos que se seguem.

Registra que, segundo a autuação, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente de mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor o equivalente ao custo de aquisição. Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (PIS, COFINS, ICMS e etc.) e acrescentar todos os demais encargos suportados até o ingresso na filial da empresa.

Cita decisões do STF e do STJ, para salientar que os tribunais administrativos são guardiões das normas regulamentares estaduais e nesse sentido foi editado o Dec. nº 2.346/1997 que impõem aos órgãos julgadores a obrigatoriedade de respeito às decisões do STF, nos casos que menciona. Reproduz a regra do art. 77 da Lei nº 9.430/1996.

Salienta que nada mais lúcido e inteligente, visto que todas as decisões proferidas em desfavor dos contribuintes por tribunais administrativos são possíveis de “revisão” pelo judiciário, do que Conselho Administrativo Tributário seguir também as manifestações pacíficas dos Tribunais Superiores.

Diz recomendar a observância ao Parecer Normativo CST nº 329/70, ementado como “*Não cabimento da apreciação sobre inconstitucionalidade arguida na esfera administrativa. Incompetência dos agentes da administração para apreciação de Ato Ministerial*”, manifesta a orientação administrativa da Coordenadoria do Sistema de Tributação, com a conclusão de que “*iterativamente tem esta Coordenação se manifestado no sentido de que a arguição de inconstitucionalidade não pode ser oponível na esfera administrativa, por transbordaros limites da sua competência o julgamento da matéria, do ponto de vista constitucional*”.

Menciona que a jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes país afora, inclusive dessa casa, está pacificada neste sentido, com a nuance de que, quando já há decisão definitiva, tanto do STF em questões constitucionais, quanto do STJ em questões infraconstitucionais, essa é acolhida no julgamento administrativo.

Assevera que não ser crível ou razoável a manutenção exigência contrária aos tribunais superiores, sabendo que tal exigência não se manterá frente à justiça, tornando inócuo a atuação dos tribunais administrativos contrários às teses pacíficas dos tribunais superiores.

Alega que a base de cálculo exigida pelo Estado da Bahia em relação à inexigibilidade e a ilegalidade perante a Lei Complementar nº 87/96, onde verifica que a autuação fiscal não observou o valor da entrada mais recente como base de cálculo, tal como exige o art. 13, §4º, inciso I, na mesma Lei Complementar.

Lembra que a legislação complementar federal não é tão simplicista, como quis crer a fiscalização, sendo que prevê expressamente três critérios para apuração da base de cálculo do ICMS em operações interestaduais envolvendo o mesmo contribuinte:

- a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, a ser observado pelas empresas comerciais;
- b) o custo atualizado da mercadoria produzida, aplicável por empresas industriais e;
- c) o preço corrente no mercado atacadista, a ser utilizado para mercadorias não industrializadas, aplicável para comerciantes de produtos primários.

Afirma que o valor da entrada mais recente deve ser entendido como o valor de aquisição da mercadoria a ser revendida, necessariamente com a exclusão do valor dos tributos recuperáveis (no caso, ICMS, PIS e COFINS).

Assinala o Pronunciamento Técnico Contábil nº 16, ao definir o tratamento contábil do estoque, ou seja, dos bens adquiridos por contribuintes e que ingressam no estoque para futura revenda, expressamente determina que o valor a ser registrado pela empresa é o preço da compra com exclusão dos tributos recuperáveis. Reitera que este valor é o montante informado pelo contribuinte em suas obrigações assessorias enviadas aos Fiscos Estaduais e Federais (SPED Contábil, SINTEGRA).

Destaca que a Lei Complementar e as legislações estaduais não preveem a inclusão dos tributos recuperáveis na base de cálculo da operação de transferência de mercadoria.

Acrescenta que, no âmbito federal, o artigo 289[5] do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. nº 3000/99 - RIR/99) reconhece que os tributos recuperáveis não representam custo, inclusive no caso de mercadorias destinadas à revenda. Portanto, por não representar custo, é evidente que os tributos recuperáveis não podem ser considerados como valor da entrada mais recente. A inclusão dos tributos recuperáveis na base de cálculo acarreta aumento do custo de aquisição da mercadoria em uma operação que claramente não visa lucro.

Afirma que a fiscalização considerou o valor constante na nota fiscal, sem excluir o valor dos tributos recuperáveis. Chama atenção para o entendimento do STJ que se pronunciou: “o ICMS nas operações interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular - centro de distribuição e filial de vendas - deve ter por base de cálculo o custo da produção (art. 13, §4º, inciso II, da LC 87/1996), e não o valor de entrada”.

Afirma ser possível que o presente auto de infração seja mantido, devendo o mesmo ser extinto imediatamente.

Revela ser inconstitucional a multa imposta, a sua, o efeito de confisco através da alínea “a”, do inciso I, do art. 71 do CTE. Afirma serem inadmissíveis as multas excessivamente onerosas, insuportáveis, irrazoáveis. Observa que o princípio da proporcionalidade impede se possa reconhecer validade, e.g., a uma multa moratória de 60%, menos gravosa que uma por

descumprimento da legislação tributária.

Registra o descompasso entre o ilícito e a punição cominada é gritante, pois o STF vem inadmitindo multas desproporcionais, citando alguns exemplos de julgados da corte suprema.

Sustenta que resta por ilegal à multa imposta pelo Estado da Bahia de 60% à infração da impugnante, restando por de direito a observância dos julgamentos do STF e demais Tribunais Superiores e assim reduzir a multa aplicada ao contribuinte para o montante não superior a 20%. Finaliza e requer que:

- a presente impugnação seja conhecido e provido, sendo considerado improcedente o auto de infração, pela ilegalidade da exigência da base de cálculo utilizada pelo Fisco;
- seja considerada abusiva a multa aplicada e reduzida ao patamar balizado pelo Supremo Tribunal Federal;
- Protesta por todos os meios de prova admitidos.

Os Autuantes prestam informação fiscal, às fls. 83 a 124, depois de reproduzirem o teor da infração, resume as razões defensivas e passar a argumentar as alegações interposto pelo sujeito passivo:

Destacam que o objetivo da autuação é identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Mencionam que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste 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.

Afirmam ser imperiosa a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira (CF/88) - arts. 146, III, “a” e 155, §2º, XII, “i” seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Observam que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Frisam que em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no art. 13, § 4º, I, 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.

Salientam que há um imperativo registrado no texto constitucional, asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, I).

Assinalam que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos 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.

Aduzem que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do

Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. No entanto, a lei complementar 87/96, no dizer de Ives Gandra Martins (MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - PARECER), não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”.

Asseveram que diante desta lacuna, a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa (I.N.) 52/2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, traz à tona a interpretação do que deve ser compreendido por *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR)*, com suporte nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional - CTN.

Observam que para buscar no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão “VCMR”. Ressalta que referida I.N. 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.

Salientam que não é possível duvidar do acerto do legislador baiano que assim atuou, em face da clareza com que se apresenta os conceitos previstos no Direito Privado/Empresarial/Comercial para deixar melhor comprehensível a redação da norma esculpida no inciso I do §4º do artigo 13 da LC 87/96.

Registram 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 (a Empresa) sempre pagará o mesmo valor total de imposto quando se referir a operações de transferências interestaduais.

Citam que a importância deste aspecto deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence. Nesta senda, busca-se examinar, 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.

Assinalam que a guisa de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação dos seguintes aspectos/questionamentos:

- se a LC 87/96 não definiu o que seria “VCEMR”, o que está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) para suprir essa lacuna?
- existe alguma norma no Direito Privado/Comercial/Empresarial/Ciência Contábil que defina o que significa a expressão “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR)?
- é 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?

Trouxe argumentos em relação à *Definição de efeitos tributários pela lei tributária e referência a institutos de direito privado (Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade) nas normas tributárias.*

Consignam que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 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-nos, nesta oportunidade, 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”.

Argumentam em relação ao “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, com base no art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN, que diz está 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.

Revelam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. Destacam que 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”.

Assinalam 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 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.

Afirmam ser 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*. Acrescenta Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem. Nesse sentido, registra ser 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.

Observam que 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.

Declararam terem o entendimento de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” com base no art. 110, do - CTN. Junta o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmon Navarro Coelho (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3^a ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário. 14^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82.) e Aliomar Balleiro (Direito Tributário Brasileiro. 11^a ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), procurando a melhor interpretação para a questão sob comento.

Observam ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Revelam que 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.

Mencionam que numa ou noutra situação, não pode o legislador, 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.

Pontuam que 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.

Falam também sobre as *Normas ou institutos de Direito Privado (Direito Empresarial/Comercial/Societário/Ciência Contábil/Contabilidade/ Contabilidade de Custos)*. Dizem que o exame dos estudos doutrinários se revela 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).

Sustentam 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 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*”. Para se afirmar que a melhor inteleção 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.

Discorrem quanto ao “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” e o conceito de “*custo de aquisição*” previsto pelo “Comitê de Pronunciamentos Contábeis”. Reproduz 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 e uma complementação ao Pronunciamento Técnico acima, os posicionamentos doutrinários apontam quais são as características dos tributos recuperáveis, como pode ser visto a seguir:

Citam parecer do tributarista Ives Gandra (MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE - PARECER. Disponível em: <www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../08/.../f165372077313p.doc>. Acesso em: 14 jul. 2014) onde 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.” Defendem isto apenas para as operações internas, mas a Empresa continua sendo a mesma quando ocorre operações interestaduais.

Consignam ser exatamente isto 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.

Ressaltam que cabe verificar como se contabiliza essa equivalência ou a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado o 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”, pois sustenta ser 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. Junta o mesmo entendimento exarado por Fernanda Ramos Pazello, no artigo sob o título “Atuações Fiscais de ICMS em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular” (PAZELLO, Fernanda Ramos. Atuações Fiscais de ICMS em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/pages/imprensa-detalhes.aspx?nID=333>>. Acesso em 20.01.2017), publicado em 03.10.2016.

Fazem um aprofundamento da análise sobre o que quer dizer a expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Enfatizam que a base de cálculo (BC) do imposto, por força do art. 146, III, “a” da CF, deve estar prevista em lei complementar. Neste sentido, para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia especificar qualquer valor à operação, a LC 87/96, no seu §4º, do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações: §4º - Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Frisam que busca 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, salientam que 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.

Afirmam que mesmo que ocorram várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a BC será sempre a mesma ou a original, i.e., o custo da mercadoria produzida. Assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp. 1109298-RS. Ainda, com relação ao custo de produção, a Lei Complementar nº 87/96, assevera que 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, afirma que não há de se falar em negócio jurídico que revele um valor comercial para a operação. Reiteram que pensamento similar deve ser empregado para a hipótese do inciso I, sendo que agora se aplica este dispositivo quando o remetente for empresa comercial; já a segunda hipótese (inciso II) diz respeito ao remetente ser empresa industrial; e a terceira situação será tomada como parâmetro quando se tratar de produtos primários.

Aduzem 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.

Acrescentam 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.

Frisam 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 movimentação do estoque da empresa, até que uma delas venha a efetuar a operação comercial de venda.

Consignam que o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em 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.

Trazem extensa análise sobre o que quer dizer custo de aquisição.

Alegam quanto à composição do custo de aquisição. Pontua 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, verificados até o desembarque do bem também compõem o custo de aquisição.

Declararam que os REGISTROS CONTÁBEIS NAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE MERCADORIAS são “*Mercadorias são artigos adquiridos pelo comércio para revenda em seus estabelecimentos, seja a varejo, seja em atacado*”.

Frisam em relação aos Tributos Recuperáveis, onde finda entender que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias, sendo 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. Prosseguem assinalando que 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.

Arrematam destacando que completa 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.

Chamam atenção também para o FRETE, pois rela que o valor pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.

Destacam, em relação à empresa que não mantém controle de estoques, que a autuada não mantém controle de estoques, usualmente as compras são registradas em contas de resultado específicas (Compra de Mercadorias, ICMS sobre Compra de Mercadorias, Fretes sobre Compras) sendo que na data de apuração dos resultados se faz o levantamento físico dos estoques para a contabilização do valor a débito de estoques e a crédito de conta de resultado, chamado “Estoques Finais de Mercadorias”.

Para os argumentos do IPI NÃO RECUPERÁVEL, dizem 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.

Analism a situação na prática através de Exemplos sobre o Valor da entrada mais recente permanece o mesmo (com a exclusão dos tributos recuperáveis) e Valor da entrada mais recente alterado em função do destino (sem a retirada dos tributos recuperáveis), constando nas fls. 106 e 107.

Asseveram que 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.

Lembram interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal - STF sobre a exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS e do PIS, contendo os mesmos argumentos contidos nos itens precedentes.

Pontuam que 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. Trazem à tona, para elucidar esta questão, 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.

Sustentam, em outras palavras, por ser TRIBUTO RECUPERÁVEL, que o ICMS não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS. Afiram ser exatamente isto o que consta do voto condutor da Min. Carmem Lúcia, Presidente do STF, no julgamento do mencionado RE 574706, pois os magistrados decidiram que o valor correspondente ao ICMS, que deve ser repassado ao fisco estadual, não integra o patrimônio do contribuinte, não representando nem faturamento nem receita, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil.

Mencionam que o Relator do RE 574706, Min. Marco Aurélio, afirmou que o valor ICMS “revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem competência para cobrá-lo”. E continua ponderando que o ICMS é um “valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante, quer da mercadoria.” Diz mais: “Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria”. Nesse sentido, o Min. Cezar Peluso, vai ao ponto certo da controvérsia ao expressar que “o problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte”. “Trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa”, no caso o valor da compra de mercadoria.

Destacam as expressões utilizadas no art. 13, §4º, inciso 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.

Assinalam que se busca 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. Reitera que 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.

Asseveram que, além do valor da mercadoria, deve-se compor o custo de aquisição o valor do frete, seguro e do IPI (este último quando não recuperável, i.e., que seja considerado, de fato, um custo). As parcelas transitórias, no caso o ICMS, PIS e COFINS, não integram o patrimônio da empresa, pois são recuperáveis e representam um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-lo.

Afirmam que esta a interpretação colhida no Direito Empresarial, comercial ou nas normas contábeis/societárias, as quais devem ser importadas do Direito Privado, em obediência ao previsto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), para se afirmar que a BASE DE CÁLCULO do ICMS atinente ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) é o valor contabilizado pela empresa sob o título ou rubrica “mercadoria”, pois, ao fazer esse registro na contabilidade, a empresa exclui os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS E COFINS, ficando como valor correspondente à entrada da mercadoria, o valor da compra ou da aquisição, com a inclusão de todas as parcelas que oneram essa operação, tais como o frete, o seguro e o IPI (não recuperável).

Sustentam 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, abaixo transcritos, 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, o c 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.

Declararam que a análise da noção conceitual obtida nos institutos de direito privado (contabilidade, Direito Empresarial, normas contábeis) nos levam ao entendimento de que nem todo o valor contido na compra de mercadoria tem a natureza de “valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR)”, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia desembolsada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são pagos pela empresa sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentâneo desembolso, não lhe outorga definitiva titularidade, pois pertencente ao ente estatal, num sistema em que opera o princípio da não cumulatividade. É por isso que os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) não fazem parte da formação da base de cálculo atinente ao “VCEMR”, pois não se qualificam técnica e juridicamente nesse conceito para fins e efeitos de caráter tributário.

Revelam que citados tributos recuperáveis não permanecem no patrimônio do contribuinte, não lhes pertencem, pois deles não são titulares nem podem disponibilizá-los, eis que, 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.

Ponderam 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.

Argumentam sobre a questão da retroatividade da I.N. 52/2013 do Estado da Bahia, destacando que a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, é uma norma meramente de caráter procedural, sendo que 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. Acosta decisão do TJ-BA em sede de apelação (Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001 - Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator)

Registraram que a questão debatida neste breve trabalho consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Portaria, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Discorrem que 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.

Observam 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.

Lembram 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. Cita lição de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15^a edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Explicam que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, inciso 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.

Transcrevem o entendimento do Ministro do STF, Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008. 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 art. 155, §2º, inciso XII, alínea “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.

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

Declararam que alicerçada 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, é natural e 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 consequente 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*”.

Afirmam ser palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis previstas no Direito Privado mencionadas alhures, onde 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).

Destacam que 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.

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

Arrematam, frisando que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 52/2013, o fez apenas para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas prescrições dos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto art. 13, §4º, inciso 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”.

Concluem, asseverando terem demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal e pugna pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.

VOTO

De plano, depois de compulsar as peças que integram os autos, verifico que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos em sua constituição inicial e no decurso do processo, cujas intervenções foram todas dadas ciência ao autuado. Nestes termos, afigura-se o presente processo revestido das formalidades legais, e não se encontram presentes os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquinar de nulidade o lançamento.

No mérito o Auto de Infração veicula a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, consoante demonstrativos acostados às fls. 10 a 17 e CD à fl. 09, cujas cópias foram entregues ao Autuado, fls. 47 e 48.

Verifico que os Autuantes explicitam de forma exaustiva e detalhada, a autuação foi baseada em mandamento insculpido em Lei Complementar, que nos termos da Carta Magna é o instrumento adequado para definição da matéria em lide, sendo que a construção lógica da questão foi feita buscando amparo na doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo estadual e pronunciamento do CPC, bem como em julgado recente do STF. O mandamento é o inciso I, do §4º, do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, transscrito a seguir:

“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;”

Fica patente nos autos que o conflito no presente PAF decorre do entendimento do Impugnante, de ter ocorrido equívoco da fiscalização, acerca da interpretação da norma supratranscrita, balizadora da autuação, relativamente à base de cálculo. Eis que, em sua defesa assinalou que “de acordo com as normas contábeis, o valor da entrada mais recente deve ser entendido como valor de aquisição da mercadoria a ser revendida, necessariamente com a exclusão do valor dos tributos recuperáveis (no caso, ICMS, PIS e COFINS)”, fl. 56. Sustentou também o Impugnante que “a fiscalização considerou o valor constante na nota fiscal, sem excluir o valor dos tributos recuperáveis”, fl. 57.

Depois de examinar os demonstrativos acostados aos autos que fundamentam a acusação fiscal, observo que, não há como prosperar a pretensão da Defesa, haja vista que, apesar de correta a sua tese da apuração da base de cálculo nas operações interestaduais, ora em lide, a fiscalização apurou os créditos fiscais utilizados indevidamente da forma preconizada pela legislação de regência, bem como que foi adotando o tratamento contábil do estoque, ou seja, seu registro com a exclusão dos tributos recuperáveis.

Assim, fica patente nos autos que na linha de raciocínio aplicada pela fiscalização, que o que ocorre é uma movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa e, como tal, deve ser tratada de acordo com as normas contábeis relativas ao valor do custo de aquisição do estoque.

Como ressaltado de forma pertinente pelos Autuantes, ao prestar informação fiscal, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, equivale ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque da empresa em data igual ou anterior à saída em transferência para esse Estado, não podendo esse valor ser contaminado com valores referentes a tributos recuperáveis, considerando que não serão suportados pela empresa e, por conseguinte, não compõem o valor da entrada mais recente.

De acordo com os autos, apesar de sua alegação defensiva, verifica-se nitidamente através dos demonstrativos de apuração acostados aos autos que o Defendente utilizou como base de cálculo o valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência como sendo o constante da nota fiscal, sem efetuar a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis”, ICMS, PIS e CONFINS.

Logo, como se verifica expressamente no “Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo nas Transferências Interestaduais”, fl. 15, a fiscalização informa que “foram também retirados o ICMS, o PIS e o COFINS e, como consequência procedeu a glosa dos créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos citados tributos.

Com relação à alegação da defesa de que a multa tipificada no Auto de Infração para a irregularidade cometida é abusiva e deve ser reduzida, entendo que não deve prosperar. Verifico que o Autuante sugeriu para as irregularidades apuradas neste auto de infração, as multas previstas na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, nos respectivos percentuais ali prescritos, em ajustada combinação com o descumprimento das obrigações tributárias descritas no presente Auto de Infração. O art. 167, do RPAF-BA/99, determina expressamente que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Concluo, por conseguinte, que o lançamento tributário se pautou na legislação aplicável, restando caracterizada a autuação.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0104/18-2, lavrado contra **PÉROLA DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$375.118,33**, acrescido da multa 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA