

A. I. N° - 206891.0097/18-6
AUTUADO - O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, CLEUDES CERQUEIRA DE FREITAS,
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA e PAULO CESAR DA SILVA BRITO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 17/12/2019

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0263-03/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR A ESTABELECIDADA 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. O sujeito passivo logra êxito em elidir parcialmente a autuação. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 10/12/2018, para exigir o crédito tributário no valor de R\$377.516,03, acrescido da multa de 60%, em decorrência 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 de 2014 a dezembro de 2017. Demonstrativo acostado às fls. 10 a 19 e CD à fl. 09.

O Autuado, através de seu representante, apresenta peça defensiva, fls. 54 a 70, inicialmente, reproduz o teor da acusação fiscal, em seguida articula os argumentos que se seguem.

Assinala que a medida fiscal é improcedente seja sob o ponto de vista da base de cálculo prevista na legislação, seja adotando-se os mesmos critérios da Fiscalização, mas suprindo-se as inconsistências dos parâmetros equivocadamente invocados.

Observa que, nos termos expostos, a constatação de suposta falta de recolhimento do ICMS por utilização indevida de crédito e, conseqüente lavratura do Auto de Infração, se deu em decorrência do entendimento da fiscalização de que a base de cálculo adotada nas operações de transferência de mercadorias em operações interestaduais estaria equivocada, o que em tese acarretou no aproveitamento a mais de crédito.

Afirma que a Fiscalização se pauta no entendimento quanto à interpretação do art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96 e art. 17, § 1º, inciso I, da Lei n° 7.041/96, exarado pela Instrução Normativa SAT n° 052/2013, que “esclareceu” o tema.

Diz ser necessário, contudo, em que pese o posicionamento do TJBA, citado na exordial, examinar a definição da base de cálculo do ICMS, cuja competência – por previsão constitucional – é da lei complementar. Prossegue frisando que nesse sentido, a Lei Complementar (LC) n°. 87/96 dispõe, no §4º, do seu art. 13, quanto à base de cálculo aplicável às saídas em transferência em

operação interestadual, anotando-se que por transferência, por definição técnica, está a se tratar de operações entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Continua, revelando que, por se tratar de transferência de mercadoria adquirida de terceiros ou importadas, entre estabelecimentos da mesma empresa situados em Estados da Federação diferentes, aplica-se, inquestionavelmente, a hipótese do inciso I, do §4º, do art. 13, da LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Assinala que a dúvida repousa, portanto, na definição de “entrada mais recente da mercadoria”.

Revela que o próprio texto legal traz, para as três (3) hipóteses ali arroladas, critérios diferentes de mensuração quantitativa da incidência tributária.

Pondera que, para o caso de mercadorias não-industrializadas (inciso III), por exemplo, o legislador escolheu o “preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente”. Diz ser esse um critério, em que pese tratar-se de uma opção legal, em termos práticos, pode implicar obrigatoriedade de adoção de base de cálculo superior ou inferior ao valor da aquisição ou ao custo.

Destaca que, na situação arrolada no inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96, que se refere às transferências de mercadorias produzidas (pelo remetente), o critério foi precisamente o “custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. E, por fim, na hipótese de transferência de mercadoria pronta entre estabelecimentos comerciais, conforme o inciso I, do §4º, do art. 13, a base de cálculo é o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Observa que o próprio texto legal diferencia as hipóteses sujeitas à aplicação do “valor correspondente à entrada mais recente”, do valor do “custo da mercadoria” e do “preço no mercado”. Arremata frisando que se conclui que o “valor da entrada mais recente” não pode ser confundido com o custo da mercadoria, notadamente para efeitos de incidência do ICMS, em que se aplica o princípio da tipicidade cerrada e, o próprio conceito de “custo” – para os fins do art. 13.

Frisa que se considera custo das mercadorias vendidas todos os gastos incorridos com a referida mercadoria até que a mesma esteja no ponto de venda. Assim, o valor da compra da mercadoria, o frete do local da produção até o local da venda, o seguro contratado no transporte e outros gastos necessários até que a mercadoria esteja disponível à venda são denominados de custos. Observa ainda que no conceito de custo, inserem-se despesas administrativas, tributárias, financeiras. Despesas com vendas, como comissões não são custos, mas sim despesas.

Prossegue, esclarecendo que, quando se adquire mercadorias para revenda, no seu valor estão embutidos tributos, como o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS. Diz que tais tributos se excluem da composição do custo das mercadorias por serem recuperáveis (geram créditos passíveis de aproveitamento na etapa seguinte de circulação, no caso do PIS/COFINS, dependendo do regime de tributação).

Observa que, nesse sentido, mesmo o inciso II, do §4º, do art. 13, da LC 87/96 (que se refere a mercadoria produzida pelo remetente), quando se remete à base de cálculo da transferência como sendo o “custo da mercadoria produzida”, restringe o conceito [de custo], prevendo que deve ser entendido como a “soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”. Esclarece que o conceito de custo para fins contábeis e/ou fiscais não se aplica integral e indistintamente para fins de definição da base de cálculo do ICMS, porque a legislação o fez.

Diz que, nesse particular, cotejando-se as disposições dos incisos I a III, do §4º, do art. 13, da LC 87/96, tem-se que cada um se dirige a uma situação especificamente arrolada e, somente a segunda (inciso II – cabível a mercadoria produzida pelo remetente) se refere a “custo” da mercadoria (ainda, assim, limitando-se sua amplitude).

Menciona que, para a hipótese de transferência de mercadoria pronta entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, tal como é o caso em análise, não há como se confundir o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, expressamente previsto em lei, com o custo da mercadoria.

Explica que deve ser entendido como o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o “preço” de aquisição mais recente e considera-se “preço” aquele constante do documento fiscal, estando nele incluídos os valores do ICMS, PIS e COFINS (sem os expurgos os tributos recuperáveis, portanto).

Assinala que a corroborar as conclusões, aqui expostas, está a resposta à Consulta SEFAZ/SC nº 84/2014, da qual transcreve parcialmente. E, no mesmo sentido, o Setor Consultivo do Estado do Paraná, na Consulta SEFAZ/PR nº. 63, de 30 de maio de 2016.

Pondera que, com todo respeito, o critério utilizado pela Fiscalização, ainda que com fundamento na Instrução Normativa SAT nº. 052/2013, “mistura” as regras do inciso I, cabível ao caso, com as disposições do inciso II, §4º, do art. 13, da LC 87/96.

Assevera que o entendimento da Fiscalização, no sentido de que se deve excluir do valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (base de cálculo das operações de transferência) os tributos recuperáveis incidentes na entrada (ICMS, PIS e COFINS) e se acrescentar o ICMS incidente na transferência “que integra a base de cálculo do imposto”, somente se aplica a produtos nacionais, ou seja, adquiridos no mercado nacional, havendo tratamento próprio para produtos Importados, uma vez que se deve levar em conta que a definição do “valor de entrada” por importação, possui tratativa e previsão legal próprias.

Observa que o art. 17 da Lei nº. 7.041/96, cujo teor reproduz, dispõe a respeito da base de cálculo do ICMS nas operações de importação prevendo que a compõe, além do valor da mercadoria, o imposto de importação, o IPI e quaisquer outros impostos, taxas e contribuições incidentes na operação de importação.

Esclarece que tais tributos integram a base de cálculo do ICMS Importação, insistindo-se que a legislação não faz a distinção entre tributos recuperáveis (conceito afim ao de custo) e não-recuperáveis, mas levando em conta o valor da entrada, assim considerado o valor destacado no documento fiscal de entrada.

Para corroborar o entendimento exposto, cita a manifestação do Setor Consultivo da SEFAZ/SP, que em Resposta à Consulta nº. 5579/2015 de 04/09/2015,

Diz ficar, assim, demonstrada a improcedência dos critérios utilizados pelo Fisco, notadamente no que se refere às entradas de mercadorias importadas e, com isso, a improcedência da medida fiscal.

Destaca que, ao revisar os cálculos efetuados pela Fiscalização, verificou que, mesmo seguindo os parâmetros da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, há inconsistências por equívocos, cometidos na parametrização das informações colhidas, prejudicam a hígidez do lançamento.

Revela, de início, que, revisando todos os 34.704 itens trazidos pela Planilha Fiscal, identificou 1.367 itens duplicados (Inconsistência 1), portanto, seriam válidos para o cálculo 33.337 itens.

Frisa que, para os válidos, ao refazer o levantamento dos créditos a que faria jus pelas entradas em transferências, considerando os parâmetros da IN SAT 52/2013, apurou que para algumas hipóteses o crédito de ICMS tomado foi mais do que o devido, porém, para outras, a apropriação foi menor do que teria direito.

Menciona outra situação apurada (Inconsistência 2), que se refere a itens em que a NFe de entrada no estabelecimento de origem e mencionada na Planilha Fiscal é de uma operação de Remessa para troca recebida de CNPJ de terceiros. Diz tratar-se de valores inválidos para fins de cálculo,

tendo em vista que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve basear-se na última aquisição mercantil realizada pela empresa e não na eventual entrada a título de troca.

Diz também ter constatado, por seu turno (Inconsistência 3), casos em que a NFe de origem da operação de entrada no estabelecimento remetente, usada para fins de apuração da base de cálculo da transferência, é posterior à própria operação de transferência para o estabelecimento autuado da Bahia.

Revela que foi, ainda, levantado, quanto a 8.622 itens (Inconsistência 4), que nas notas fiscais de origem (entrada no estabelecimento remetente) não houve a incidência de PIS e COFINS, tendo - contudo – os Fiscais considerado de forma equivocada que houve a tributação pelo PIS e pela COFINS e por consequência excluído da base de cálculo da transferência o percentual de 9,25% mesmo sem a operação ter sido tributada por estes impostos e, por consequência, não ter o estabelecimento destinatário qualquer crédito para recuperar a este título.

Declara que a Fiscalização não levou em conta, quanto a 19.631 itens as notas fiscais de entrada por importação, emitidas pela própria pessoa jurídica (Inconsistência 5). Informa que realizou a revisão dos cálculos considerando os parâmetros trazidos pela Instrução Normativa 52/2013, ou seja, estão de acordo com o entendimento da Secretaria da Fazenda da Bahia, de modo que foi excluído do cálculo os impostos recuperáveis (ICMS, IPI, PIS e COFINS, conforme IN SAT 52/2013).

Destaca, em síntese, que as inconsistências estão identificadas em planilha, à fl. 65, que na mídia digital, em anexo, está acostado arquivo com os comentários quanto às inconsistências encontradas – uma a uma -, denominado “Inconsistências Planilha Fiscal” e que, por sua vez, nas “abas” da Planilha, denominada “Inconsistências (1 a 5)”, estão relacionados exemplos com as contradições, com a demonstração da repercussão no valor a estornar.

Esclarece que, do levantamento revisado, verifica-se que, mesmo seguindo a forma de cálculo da IN SAT 52/2013, caberia o estorno de crédito no montante de R\$69.776,08 e não R\$377.516,03, conforme apontado pelo Auto de Infração.

Afirma, ainda, que se constata que, para a grande maioria dos itens, o estabelecimento Autuado tomou crédito a menos do que teria direito, a partir dos próprios critérios da Fiscalização, ou seja, teria direito à apropriação de R\$74.192,40 a mais de crédito de ICMS, ao utilizar a base de cálculo prevista na IN SAT 52/2013.

Em síntese, diz que se pode resumir a repercussão da revisão da base de cálculo do ICMS nas operações de entradas das mercadorias em transferências, seguindo os parâmetros fiscais, na forma que discrimina à fl. 65.

Arremata, registrando que não houve - em verdade - apropriação a mais de créditos de ICMS e, tão menos, recolhimento em insuficiência do imposto, de modo que no período fiscalizado a empresa recolheu o equivalente a R\$4.416,32 a mais de ICMS do que recolheria se tivesse considerado a base de cálculo trazida pela Instrução Normativa 52/2013, de onde se pode concluir que não houve qualquer prejuízo à Fazenda Estadual e, daí a improcedência da medida fiscal.

Menciona que nem se alegando que, relativamente às situações em que houve a apropriação a menor do crédito do ICMS, não caberia a dedução de tais valores do presente lançamento.

Observa que, se a Fiscalização está revisando todos os seus créditos que não fazia jus e apropriou a mais (suspostamente de forma indevida) quando das entradas em operações interestaduais em transferências e a recomposição da conta gráfica, deve – igualmente - levar em conta as situações em que o crédito a que tinha direito foi aproveitado a menos. E, por medida de justiça fiscal e pela aplicação do princípio da verdade material, deduzir/confrontar os valores.

Diz não ser admissível que sejam adotados apenas critérios para reconstituição de sua escrita fiscal – para fins de apuração de crédito indevido e imposto alegadamente pago a menos – que favoreçam ao fisco, sob pena de invalidade plena da medida.

Revela que o Superior Tribunal de Justiça - STJ, na análise de situação análoga à presente, censurou conduta fiscalizatória que fechou os olhos à efetiva tratativa das operações (créditos que a empresa fazia jus), na pretensão de uma cobrança isolada, segmentada e descontextualiza das operações sob fiscalização. Reproduz a ementa do julgado - STJ, REsp. nº 1.250.218/ES, Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma. DJe. 09/03/2012, acórdão transitado em julgado no dia 17/04/2012, sem destaques no original.

Frisa que aqui, portanto, a cobrança pretendida que deixa de sopesar o contexto de todas as operações de entrada ocorridas no estabelecimento da Autuada e o quantum real e efetivamente devido ao Estado, é manifestamente improcedente, por faltar pressuposto e motivo ao lançamento tributário, inclusive para imposição de multa e juros. Acrescenta que para corroborar a linha de raciocínio aqui desenvolvida, traz-se à colação, fl. 68, as considerações do Min. Roberto Barroso, no voto proferido no âmbito do Recurso Extraordinário de nº 593.849.

Remata, destacando que, daí a improcedência de plano da autuação, nos moldes propostos, a despeito do zeloso trabalho fiscal, que ignorou ditos aspectos antes assinalados.

Assinala que, feitas as considerações acima a respeito das inconsistências e da necessidade de revisão dos trabalhos fiscais, em que pese o zelo no seu desenvolvimento, não obstante os demonstrativos apresentados comprovem, no seu entendimento, a improcedência da autuação, caso entenda-se pertinente, a fim de evitar os efeitos da preclusão, pede-se a conversão do feito em diligência/perícia fiscal para confirmar as assertivas retro.

Nesse sentido, em atenção ao previsto no art. 145, do RPAF-BA/99, apresenta os quesitos a serem respondidos à fl. 69.

Requer que seja intimado na pessoa de suas procuradoras (Dras. Heloisa Guarita Souza e/ou Michelle Heloise Akel), no endereço abaixo constante (endereços eletrônicos heloisaprolik.com.br / michelleprolik.com.br), quanto à inclusão do processo em pauta de julgamento, para que possa apresentar suas razões na forma de sustentação oral.

Conclui, pugnando pela improcedência da autuação sem prejuízo da conversão do feito em diligência ou realização de perícia fiscal, caso se entenda necessário.

Os Autuantes prestam informação fiscal, às fls. 91 a 143, depois de reproduzirem o teor da infração, resumem as razões defensivas e passam 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 CF/88 - art. 146, inciso III, alínea “a” e art. 155, §2º, inciso XII, alínea “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, inciso I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, alínea “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

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 rec* 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 a 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 apresentam os conceitos previstos no Direito Privado/Empresarial/Comercial para deixar melhor compreensível a redação da norma esculpida no inciso I, do §4º, do art. 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, inciso 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.

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 CTN, que diz está lastreado no texto Constitucional (art. 146, inciso 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 lecionam 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.

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.

Comentam 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, inciso 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 afirma que a melhor inteligência para o disposto no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, é a de que o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser 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.

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-detahes.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, inciso III, alínea “a” da CF/88, deve estar prevista em lei complementar. Neste sentido, para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia precificar 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, 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, 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).

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 se o “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR) ficar neutro, dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtêm vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS.

Trazem extensa análise sobre o que quer dizer 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 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.

Analisam 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. Afirmam 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.

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, devem 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 é 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 inexistente, na Lei Complementar nº 87/96, o que seja “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - VCEMR”. E o que prevê os artigos 109 e 110 do CTN, 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, inciso 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. Afirmam que 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), portanto, se configuram itens transitórios, não sendo deles titular o contribuinte e sim o ente público estatal.

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, inciso 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, inciso I, da LC 87/96.

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. 15ª 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.

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

Mencionam que, em face do expandido, 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.

Assinalam, 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, 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, inciso 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”.

Informam que acolhem as alegações da postulante com relação às inconsistências relatadas e anexam os novos demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando este procedimento, sendo o débito reduzido de R\$377.516,03 para R\$111.879,08 - custo da mercadoria produzida, na forma do inciso I, do §4º, do art. 13, da LC 87/96.

Destacam que a lei determina que a Autuada deve ser intimada pelo Órgão preparador (CPPAF da DAT METRO) para se manifestar, querendo, dentro do prazo de até 10 (dez) dias, momento em que serão entregues a Empresa os demonstrativos ora anexados.

Arrematam que, como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes vêm, por meio desta Informação Fiscal, pugnam pela procedência parcial do Auto de Infração.

O Impugnante apresenta manifestação acerca da informação prestada pelos Autuantes, às fls. 150 a 152, nos termos resumidos a seguir.

Assinala que, em relação ao mérito da exigência - definição da base de cálculo adotada em operações de transferências de mercadorias em operações interestaduais -, o conteúdo da Informação Fiscal, de cunho abstrato e teórico, não é capaz de derruir os argumentos apresentados em impugnação, os quais são integralmente ratificados.

Frisa que, não obstante o reconhecimento, pelas autoridades fiscais, à fl. 42, das inconsistências no levantamento fiscal apontadas na defesa, com a redução do crédito tributário lançado para R\$111.879,08, há, ainda, outros equívocos cometidos na composição do novo demonstrativo fiscal, os quais devem ser, também, corrigidos.

Registra que, no levantamento inicial, constavam 34.704 itens, sendo que, agora, o novo demonstrativo aponta apenas 13.828. Afirma ser sobre esses itens que as novas análises foram feitas, constatando-se os seguintes equívocos:

Inconsistência 1 = Em 1.771 itens, relativos a operações com CFOP 2152/2409, trata-se de notas fiscais eletrônicas de origem da transferência sem incidência de PIS e COFINS e no cálculo do fiscal foi considerado alíquota global de 9,25% indevidamente para compor o “VEMR - Valor da Mercadoria Fiscal”. Além disso, em alguns casos foram utilizadas alíquotas de ICMS diferentes das próprias daquela origem;

Inconsistência 2 = Em 2.690 itens, o IPI foi deduzido indevidamente do custo - Produto adquirido no mercado interno > Procedência Nacional - CST 0, 2, 3, 4, 5, 7 e 8;

Inconsistência 3 = 1.453 itens são novos, que não constaram no levantamento inicial, não podendo, agora, serem incorporados à exigência, haja vista que a fase de lançamento já se encerrou com a lavratura do auto de infração, não cabendo, portanto, inovações e acréscimos ao lançamento original;

Inconsistência 4 = Em 2.195 itens não foi considerada a última entrada do item no CNPJ de origem da transferência.

Assinala que tudo, pois, a comprometer, vez mais, as conclusões fiscais.

Esclarece que, em anexo, consta uma mídia digital com planilhas excel que demonstram e confirmam os equívocos acima apontados, inclusive, com exemplos concretos a partir de notas fiscais destacadas.

Menciona que, valendo-se dos mesmos critérios utilizados pela Fiscalização, se se pudesse falar em estorno de créditos de ICMS, a partir dos itens remanescentes do levantamento fiscal original (13.828 itens) este valor seria de R\$59.385,00, assim composto e demonstrado na mídia eletrônica em anexo (Aba – Cálculo OVD), acostada à fl.153.

Frisa que, por mais esses motivos, renova-se o pedido para o reconhecimento da improcedência da medida fiscal, seja pelas razões de mérito, seja pelas inconsistências comprovadamente existentes no levantamento fiscal, conforme mídia eletrônica anexa.

Os Autuantes prestam nova informação fiscal, fl. 157, assinalando que, tendo em conta a defesa interposta, fls. 151 a 153, concordam com os cálculos apresentados pelo contribuinte.

Concluem, pugnando pela procedência parcial do Auto de Infração pelo valor de R\$59.385,00.

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 compreensível, 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.

A Defesa requereu a realização de Perícia Fiscal para confirmar suas assertivas articuladas em suas razões de defesa. Indefiro o pedido como base no previsto nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99, uma vez que a prova do fato independe o conhecimento especial de técnicos, bem como por ser desnecessária uma vez que as outras provas já constantes dos autos são suficientes para a formação de juízo pelos julgadores para decidir a presente lide.

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 19 e CD à fl. 09, cujas cópias foram entregues ao Autuado, fl. 8.

Em sede defesa, o Impugnante advogou a improcedência da autuação, sustentado que nas transferências de mercadorias pronta entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, tal como é o caso em análise, não há como se confundir o conceito de “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, expressamente previsto em lei, com o custo da mercadoria. Explicou que deve ser entendido como o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Assinalou que refez o levantamento cuja cópia em mídia digital anexou, à fl. 88, destacando que, nas abas das planilhas denominadas inconsistências (1 a 5), estão relacionados exemplos com contradições, com a demonstração da repercussão no valor a estornar.

Informou que, do levantamento revisado, verifica-se que, mesmo seguindo a forma de cálculo da IN SAT 52/2013, caberia o estorno de crédito no montante de R\$69.776,08 e não R\$377.516,03, conforme apontado pelo Auto de Infração.

Os Autuantes informaram que acolheram as alegações do Autuado com relação às inconsistências relatadas e anexaram os novos demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando este procedimento, sendo o débito reduzido de R\$377.516,03 para R\$111.879,08 - na forma estatuída no §4º, do art. 13, da LC 87/96, conforme demonstrativo que colacionou em mídia digital, fl. 145.

Ao tomar ciência da informação prestada pelos Autuantes, o Impugnante voltou a se manifestar assinalando que, apesar dos Autuantes terem reconhecido as inconsistências apontadas pela Defesa, outros equívocos cometidos no novo demonstrativo elaborado pelos Autuantes devem ser corrigidos. Depois de enumerar os equívocos constatados asseverou que, valendo-se dos mesmos critérios utilizados pela Fiscalização, o estorno de créditos de ICMS, a partir dos itens remanescentes do levantamento fiscal original (13.828 itens) este valor é de R\$59.385,00, conforme demonstrativo que acostou em mídia magnética à fl. 153.

Os Autuantes, depois de analisarem a manifestação apresentada em face da informação fiscal prestada, informaram que concordaram com os cálculos apresentados pelo Impugnante, consoante demonstrativo constante da mídia CD, fl. 153.

Depois de compulsar as peças que integram o contraditório em torno da acusação fiscal, precipuamente o demonstrativo com as diversas intervenções apresentado pelo Defendente, e que depois de examinado pelos foi acolhido Autuantes, verifico que os ajustes efetuados foram devidamente comprovados, e por isso acato o demonstrativo colacionado à fl. 153, na mídia CD.

Assim, em relação à apuração da utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, realizada pela fiscalização, considerando o estatuído pelo inciso I, do §4º, do art. 13, da LC Nº 87/96 e a disciplina da IN SAT Nº 053/2013, considerando o valor da entrada mais recente da mercadoria [excluindo-se os impostos recuperáveis - ICMS, PIS e COFINS] restou o débito remanescente no valor de R\$59.385,00.

No que concerne ao entendimento da defesa de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser considerado o “preço” constante do documento fiscal, estando nele incluídos os valores do ICMS, PIS e COFINS, entendo que não há como prosperar essa interpretação, haja vista que de acordo com as normas contábeis 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).

Ademais, esse tem sido o entendimento assente nas decisões das Câmaras de Julgamento deste CONSEF sobre essa matéria, a exemplo dos Acórdãos, CJF Nº 0281-11/18, CJF Nº 0293-12/18, CJF Nº0349-11/18 e CJF Nº 0229-11/19.

Nos termos expendidos, remanesce a exigência fiscal no valor de R\$59.385,00, na forma discriminada no demonstrativo, a seguir.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO				
M Ê S	2014	2015	2016	2017
Janeiro	615,52	955,98	682,94	1.021,36
Fevereiro	811,39	1.220,28	2.264,69	1.522,19
Março	1.121,45	495,06	2.564,59	1.697,03
Abril	1.013,87	796,24	2.984,64	1.056,30
Maio	1.148,25	1.305,44	3.026,91	625,77
Junho	866,64	990,01	2.158,94	481,04
Julho	1.280,18	1.438,46	1.820,78	453,13
Agosto	1.498,37	1.555,56	2.023,71	477,91
Setembro	689,82	1.347,07	1.486,23	523,18
Outubro	785,31	1.703,65	1.393,76	1.428,70
Novembro	1.108,92	1.321,43	1.074,90	1.079,26
Dezembro	539,24	1.175,31	678,38	1.075,21
TOT ANUA	11.478,96	14.304,49	22.160,47	11.441,08
		TOTAL GERAL		59.385,00

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

No que concerne ao pedido do Impugnante para que seja intimado na pessoa de suas procuradoras (Dras. Heloisa Guarita Souza e/ou Michelle Heloise Akel), no endereço abaixo constante (endereços eletrônicos heloisa@prolik.com.br/michelle@prolik.com.br), quanto à inclusão do processo em pauta de julgamento, para que possa apresentar suas razões na forma de sustentação oral, observo que nada impede o atendimento do pleito, entretanto se faz necessário o cadastramento dos dados das procuradoras na Secretaria desse CONSEF.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0097/18-6**, lavrado contra **O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$59.385,00**, acrescido da multa 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, 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-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 20/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA