

A. I. N° - 206891.0021/14-7  
AUTUADO - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 24.03.2015

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0048-05/15**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos apurados de forma não cumulativa sobre vendas (tributos recuperáveis), entre eles as contribuições federais do PIS e da COFINS, não compõem o custo da mercadoria a ser revendida. Rejeitada a preliminar de decadência. Indeferido o pedido de realização de diligência para a revisão dos cálculos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 31.7.2014, com a seguinte imputação: "*Fiscalização dos exercícios de 2009 e 2010 - estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo de ICMS superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96 - valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CD's), com destino à filial localizadas neste Estrado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração devido (menor que o previsto em lei).*" Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro de 2009 a dezembro de 2010. Valor exigido: R\$297.636,13. Aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa (fls. 57/102), subscrita por advogado conforme procuraçāo anexa e posterior substabelecimento (fls. 104 a 106). Após fazer uma síntese da autuação e apontar a tempestividade da medida impugnatória o contribuinte suscitou a preliminar de decadência parcial do débito lançado, referente ao período de janeiro a julho do exercício de 2009.

A defesa argumenta que a empresa impugnante identificou os fatos geradores das obrigações tributárias, calculou o montante devido, antecipou o respectivo pagamento do ICMS e cumpriu as obrigações acessórias que reputava devidas. Por sua vez, a Fiscalização, exercendo seu direito de rever o procedimento realizado pelo contribuinte, entendeu que poderia analisar a contabilidade do período, mesmo que se referisse a fatos ocorridos há mais de 5 (cinco) anos.

Que no momento em que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico (em 05.08.2014, data da ciência da ora Impugnante), já havia ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 05.08.2009, em razão do disposto

no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional, que contém a seguinte regra:

*"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação"*

Afirmou ser este o entendimento no âmbito do **Superior Tribunal de Justiça - STJ**, cujos mais recentes acórdãos estabelecem a perfeita distinção entre o direito de rever a constituição do crédito feita pelo contribuinte (art. 150, § 4º) e o direito de constituir o crédito tributário (art. 173, I), afirmando que, nos tributos cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), como se observa da ementa abaixo transcrita:

(\*) *"Embargos de Divergência em Resp 101.407-SP (98.88733-4)*

**Relator: Ministro Ari Pagendler**

**Ementa**

*Tributário. Decadência. Tributos. Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos".*

No mesmo sentido o **Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF)**, analisando o dispositivo legal mencionado, conforme decisão a seguir reproduzida:

**1º CONSELHO DE CONTRIBUINTES – 1ª CÂMARA**

**Acórdão 101-92883**

**Sessão de 10.11.1999.**

**IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA JURÍDICA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO –**

**PRELIMINAR DE DECADÊNCIA** – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. O IRPJ e CSLL são tributos cujas legislações atribuem ao sujeito passivo o dever de antecipar sem prévio exame da autoridade administrativa, pelo que amoldam-se à sistemática de lançamento denominada de homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral (art. 173 do CTN) para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data de ocorrência do fato gerador".

Sustenta caber tão somente à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, entre elas, a decadência, conforme prescreve a alínea "b" do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal.

Pede que seja reconhecida a decadência parcial dos valores cobrados no Auto de Infração, excluindo-se os valores cobrados do período de 01/2009 a 07/2009.

No mérito defesa argumenta a questão jurídica posta em discussão nos autos refere-se ao valor da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferências de mercadorias oriundas do Estado de Sergipe e destinadas ao Estado da Bahia, ou seja, transferência de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação do mesmo titular.

Afirmou ser uma empresa que opera no segmento comercial com vendas de produtos a varejo e no atacado, possuindo estabelecimentos em diversos Estados da Brasil.

Que as remessas de mercadorias do estabelecimento matriz, localizado no Estado de Sergipe (Centro de Distribuição) para as filiais localizadas no Estado da Bahia são acompanhadas por notas fiscais emitidas, todas elas com o competente destaque do ICMS.

Todavia a fiscalização glosou parte dos créditos de ICMS aproveitados na escrita fiscal em razão de entender que as referidas operações de transferência de mercadorias foram objeto de indevida majoração da base de cálculo do imposto.

Nas exatas palavras da Descrição dos Fatos do Auto de Infração ora impugnado: “*A Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO (junto a terceiros) DAS MERCADORIAS PARA INCORPORAÇÃO AO ESTOQUE DA EMPRESA, JÁ QUE ESSA TRANSFERÊNCIA SE EQUIVALE A MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA. Como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os TRIBUTOS devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido*”.

Nessa linha, a Fiscalização esclareceu que, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS devido nas transferências interestaduais e do correspondente crédito do imposto a ser aproveitado no destino: “*(...) foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a BAHIA. Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem*”.

Foram retirados o ICMS e o PIS/COFINS referente às operações de entrada nos centros atacadistas (centros de distribuição), localizados em outras unidades federadas e foi incluída na BC o ICMS referente às operações de saída por transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Explicou mais à frente que o procedimento adotado pela empresa autuada na determinação da base de cálculo nas transferências do Estado de Sergipe para a Bahia foi manter na base imponível os valores do PIS e da COFINS relativos à entradas das mercadorias em seu estabelecimento. Já em relação ao ICMS teria adotado o procedimento entendido como correto pela fiscalização, concernente à exclusão do imposto relativo à entrada (antes da transferência) e a inclusão do imposto relativo às saídas por transferência (cálculo por dentro).

A defesa sustenta a legalidade do procedimento adotado pela empresa autuada com base nas disposições da Constituição Federal de 1988 (art. 155, inc. II) e art. 146, inc. III, alínea "a", da CF/88, que remete à competência da Lei Complementar a definição da base de cálculo do imposto.

A LC nº 87/96, por sua vez, ao tratar, no art. 13, § 4º, da BC nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, prescreveu no inciso I ser a mesma o “**valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**”.

Citou a Decisão exarada pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.109.298/RS, relator Ministro Castro Meira, que prescreve a aplicação do I, do art. 13, § 4º, da LC 87/96, às transferências entre estabelecimentos que desenvolvam atividade mercantil ou comercial (compra e venda de mercadorias). Já os incisos II e III, referem-se, respectivamente, às operações entre estabelecimentos industriais e as relativas a produtos primários.

Mais à frente a defesa pontuou não haver dúvidas no que se refere à aplicação, no caso em exame, do Inc. I, que rege as transferências de mercadorias já acabadas entre estabelecimentos comerciais. Todavia, a divergência com a fiscalização concentra-se no ponto referente à interpretação do termo "**valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**".

Para a fiscalização o referido valor é equivalente ao custo de aquisição correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, com a exclusão do tributos recuperáveis, ICMS, PIS e COFINS, adicionado do ICMS devido na própria operação., em obediência às práticas contábeis que determinam a contabilização dos estoques.

Discorreu a defesa que fundamentação utilizada pelos autuantes no Auto de Infração lavrado contra a ora Impugnante, estaria supostamente baseada em: (i) decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (RESP) nº 1.109.298; (ii) em diversas decisões administrativas do CONSEF sobre o tema, e (iii) na definição de custo de aquisição, conforme regra da Ciência Contábil, prevista no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

*Nos termos do item 11, do Pronunciamento Técnico CPC: “O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.*

Por sua vez, a empresa autuada considerou como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis, mas fazendo o ajuste quanto ao ICMS (exclusão do montante da entrada e inclusão do montante da saída), em razão da necessidade de inclusão do imposto na sua própria base de cálculo.

Pontuou, portanto, a Defesa, que o cerne da presente impugnação restringe-se à análise da questão referente à necessidade de exclusão do PIS e da COFINS relativos à entrada mais recente da base de cálculo do ICMS incidente sobre as transferências.

Disse que o assunto é controverso, vez que a legislação não dispôs acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo **valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria**. Todavia a impugnante entende não ter sido a intenção do legislador considerar esse valor equivalesse ao **custo de aquisição das mercadorias**. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (artigo 13, parágrafo 4º, inciso II, da LC nº 87/96). Que o referido dispositivo, sim, estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será: o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o **custo da mercadoria**.

Argumenta, portanto, a defesa que o inc. I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96, não faz qualquer referência ao custo da mercadoria, não sendo razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Invocou a aplicação do artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional (CTN), ao caso em exame, que prescreve que somente a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e da sua correspondente base de cálculo. Assim, não poderia a Fiscalização, a seu próprio critério,

ampliar ou reduzir a extensão da base de cálculo do tributo prevista expressamente na legislação. Sustentou que intérprete da norma deve se ater à abrangência e limites estabelecidos pelo legislador, sob pena de onerar ou desoneras equivocadamente a operação.

Considerou que o conceito contábil referente ao custo de aquisição previsto no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC, somente poderia ser aplicável se a lei complementar determinasse expressamente que a base de cálculo nas operações em análise é o custo de aquisição das mercadorias, o que não nos parece ser o caso.

Em outro giro afirmou que se Impugnante passasse a excluir da base de cálculo do ICMS incidente nas suas transferências interestaduais os valores do PIS e da COFINS relativos à operação anterior, o imposto devido no Estado de origem resultaria em valor inferior ao que vem sendo calculado atualmente (sem a exclusão de tais tributos). Consequentemente, ficaria a ora Impugnante exposta a questionamento por parte das autoridades fazendárias do Estado de origem quanto ao valor do imposto recolhido.

Argumentou também que não há que se falar em exclusão do PIS e da COFINS nos casos de operações com produtos sujeitos ao regime monofásico das referidas contribuições (por exemplo, os produtos de perfumaria, toucador e higiene pessoal elencados na Lei nº 10.147, de 21.12.2000). Isso porque, considerando que na referida sistemática de tributação o recolhimento das contribuições fica concentrado na saída dos estabelecimentos fabricantes, tais tributos não serão recuperáveis para a ora Impugnante. Deste modo, a presente discussão refere-se tão-somente às operações com produtos não sujeitos ao regime monofásico de tributação.

Reiterou a tese de que não há previsão na legislação tributária e fiscal definindo o que seria o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Em suma: a defesa entende que o cálculo do ICMS incidente na operação de transferência deve ser exatamente igual ao da operação de entrada por aquisição da mercadoria, ou seja, o valor da última entrada.

Sustentou ainda a aplicação do princípio do **pacto federativo**, pois, caso contrário, as unidades federadas poderiam adotar bases de cálculos diferentes para a incidência do ICMS sobre a mesma mercadoria, o que acarretaria no favorecimento indevido de uma das partes. No caso concreto argumentou que o Estado de destino não poderia pretender alterar unilateralmente a sistemática de cálculo do ICMS adotada em todo o âmbito nacional, nem mesmo tentar impor seu posicionamento ao Estado de origem das mercadorias, pois ao assim proceder estaria violando frontalmente o **princípio federativo**, previsto no artigo 1º, *caput*, da Constituição Federal.

Que diante do recolhimento a menor do ICMS, conforme pretende o Estado da Bahia, a posição dos Estados de origem tem sido a de lançar a diferença recolhida a menor, conforme julgado transcrita às fls. 83/85 dos autos.

Aduziu mais à frente que a sistemática de cálculo pretendida pela Bahia nas transferências entre estabelecimentos comerciais afronta o princípio da não cumulatividade plasmado na Constituição Federal, na medida em que se estaria vedando o creditamento do valor integral recolhido a título de ICMS (ainda que a outro Estado).

Ponderou que as normas infraconstitucionais, sejam elas Convênios, Leis Ordinárias ou Decretos, ainda que restrinjam a utilização dos créditos apenas sobre o valor do custo de aquisição das mercadorias (excluindo os valores do ICMS, do PIS e da COFINS), não se confundem com isenção ou não-incidência, sendo, portanto, **inconstitucionais e ilegais**. Que, por sua vez, o Estado de destino tem de buscar o meio apropriado para contestar essa situação, ajuizando ações perante o Poder Judiciário contra os Estados de origem cuja legislação discorda. Para tanto, o Estado de destino deveria submeter a questão à apreciação do Supremo Tribunal Federal, por meio de Ação Direta de Inconstitucionalidade, nos exatos termos do artigo 102, inciso I, alínea

“f”, da Constituição Federal.

Por fim, pontuou a defesa, se admitida a glosa unilateral de créditos de ICMS, o Estado de destino estará fechando suas fronteiras aos produtos que tenham como origem os demais Estados do País, visto que haverá um constrangimento dos contribuintes a não requisitarem mercadorias localizadas em Estados que determinem a inclusão do valor do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo do ICMS, ferindo os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, previstos nos artigos 150, inciso V e 170, *caput* e inciso IV da Constituição Federal, ao limitar o livre tráfego de bens pelo País.

No tocante às decisões elencadas na autuação para suportar o entendimento apresentado pelo Fisco sobre a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência a defesa fez referência inicialmente ao RESP 1.109.298/RS, de 26.04.2011. Disse que apesar da controvérsia no referido processo girar em torno da apuração da base de cálculo em operações interestaduais de transferência e os correspondentes créditos gerados no Estado de destino das mercadorias transferidas, a situação fática analisada no processo é diversa do presente caso, bem como o ponto principal de discussão. Isso porque, a operação objeto da lide no citado processo judicial tem a participação de três estabelecimentos da mesma empresa (Nestlé Brasil Ltda.), sendo um industrial localizado no Estado de São Paulo (SP), um centro de distribuição (CD) também em SP e uma filial no Rio Grande do Sul (RS). Nesta operação, as mercadorias são primeiramente transferidas do estabelecimento industrial (que as fabricou) para o centro de distribuição em São Paulo e, em momento posterior, para a filial no Rio Grande do Sul. Que A discussão no referido processo judicial refere-se à base de cálculo aplicada na segunda transferência (do CD paulista para a filial no RS), na qual a empresa valeu-se, conforme se infere no relatório do acórdão, de valor “aleatório” considerado pela parte como o “valor correspondente à entrada mais recente”. Ao final, concluiu-se no processo que o CD paulista deveria ser compreendido como mero prolongamento da atividade iniciada no estabelecimento fabril, e a base de cálculo do ICMS deveria ser o custo da mercadoria produzida (artigo, 13, § 4º, II, da LC 87/96).

Assim, para a defesa, os fatos e a conclusão apontados na referida decisão do STJ não guardam relação com as operações da ora Impugnante, portanto, não poderiam respaldar entendimento de que o valor da entrada mais recente da mercadoria mencionada no inciso I (aplicável à ora Impugnante) corresponde ao seu custo de aquisição.

Quanto às decisões do CONSEF, observou inicialmente o acórdão da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) nº 0144-11/09, o qual coincidentemente envolve a empresa Nestlé, onde se discute a base de cálculo do ICMS em operação realizada com três estabelecimentos da empresa, um fabricante e dois comerciais.

Já em relação a outras decisões, a exemplo dos acórdãos nº: 0171-02/11 e 0058-02/12, ambos da 2ª Junta de Julgamento Fiscal e 0235-04/12, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, todos envolvendo a empresa Unilever Brasil Ltda.), apesar de ser feita menção ao valor (líquido) sem tributação, esta análise se dá no contexto da exclusão do ICMS, sem qualquer referência ao PIS e à COFINS.

Foi feita referência ainda ao acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, envolvendo empresa de comércio varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), cuja atividade é assemelhada a da Impugnante. Consignou a defesa que a partir da leitura do referido acórdão, verificou-se que a Fiscalização questionou o montante do ICMS pago pela empresa varejista na condição de sujeito passivo do imposto quando da transferência de mercadorias para outro Estado. A referida empresa ao transferir suas mercadorias considerou como valor correspondente à entrada mais recente *o preço da aquisição ajustado a partir dos tributos incidentes*, tendo a empresa excluído da base de cálculo do imposto o montante do ICMS, do PIS e da COFINS, dentre outros. Em vista deste procedimento, a Fiscalização autuou a empresa por considerar que o PIS e a COFINS não deveriam ter sido excluídos da base de cálculo do imposto devido para o referido

Estado, tendo reduzido indevidamente o montante do imposto a ser recolhido. Diante dos fatos envolvidos neste processo, a defesa argumentou que a Fiscalização estadual estaria se valendo de dois pesos e duas medidas no que diz respeito à determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência. Isso porque, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atuasse como destinatário das mercadorias transferidas, o entendimento da Fiscalização seria que o PIS e a COFINS relativos à operação de entrada deveriam ser excluídos da base de cálculo, reduzindo-se o montante do imposto a ser pago e, consequentemente, os créditos do imposto a serem aproveitados pelo estabelecimento destinatário baiano. Por outro lado, quando o estabelecimento do Estado da Bahia atuasse como remetente das mercadorias transferidas, o entendimento da Fiscalização seria que as contribuições em comento deveriam compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia.

Argumentou a defesa que esses procedimentos denotam a fragilidade da interpretação da legislação por parte da Fiscalização, pois não poderia o Fisco apresentar diferentes interpretações para um mesmo dispositivo legal, aplicando, a seu critério, a que mais lhe favorece, dependendo do caso.

Com referência a Decisões originárias de outros Estados, relacionadas à composição da nas Transferências Interestaduais, a defesa trouxe para exame a que foi proferida pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, favorável ao procedimento atual da ora Impugnante, no sentido de que a base de cálculo na transferência interestadual entre estabelecimentos comerciais não é custo (TIT - SP DRT 1 - 3444/89, de 01.09.1992).

Também foi identificada decisão administrativa no Estado de Minas Gerais (MG), segundo a qual *deve ser adotado o preço da entrada mais recente para apuração do crédito tributário*, não havendo qualquer indicação no referido acórdão de que o preço da entrada corresponderia ao custo de aquisição (Acórdão 18.678/08/3<sup>a</sup>, de 25.06.2008).

Foi também citada cada a resposta à Consulta formulada no Estado do Paraná que versou sobre a transferência interestadual de mercadoria importada. Conforme a decisão proferida, compõe a base de cálculo na transferência interestadual de produtos importados, o valor total dos produtos **acrescido dos impostos incidentes**, custos de transporte, custo de seguro, despesas aduaneiras e demais dispêndios (Consulta 42, de 20.05.2008).

Finalmente, foi destacada a decisão judicial proferida pelo Tribunal de Justiça (TJ) do Estado de Santa Catarina (SC), envolvendo a empresa Lojas Marisa S.A. Trata-se de Ação Anulatória de Débito Fiscal em vista de auto de infração lavrado em face da referida empresa em virtude de aproveitamento a maior de créditos de ICMS decorrentes de operações interestaduais de transferência. Comentou a defesa que o processo é referente a valores supostamente agregados à base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais. Embora não seja exatamente o caso do ora Impugnante, a decisão esclarece que a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos comerciais deveria ser equivalente ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, qual seja: **a entrada no centro de distribuição da empresa remetente das mercadorias**. (TJ - SC - Apelação Cível 2010.054419-9, de 12.09.2011).

Em seguida a defesa pontuou a necessidade de diligência no presente Processo, com fulcro no princípio da verdade material, para que se faça a apuração individualizada das operações que se referem às entradas mais recentes, conforme detalhamento de cálculo apresentado no CD anexo (Doc. 3, fl. 116). Afirmou a impugnante ter encontrado divergências, no que refere ao cálculo do ICMS por dentro. Manteve todavia o entendimento de que as parcelas do PIS e COFINS devem integrar a base de cálculo das transferências. Foi refeito o cálculo das transferências, utilizando-lhe as mesmas notas fiscais da Fiscalização, partindo do valor do custo sem impostos e incluindo o PIS e a COFINS mais a tributação do ICMS por dentro de 12%, chegando ao preço de transferência maior que o indicado pela Fiscalização e bem próximo ao encontrado na nota fiscal conforme CD

em anexo. Após o cálculo a Impugnante (conforme colunas “AE” até “AG”), postula que o valor principal devido seja reduzido de R\$297.636,13 para R\$28.988,87.

Ao finalizar a peça defensiva, a autuada, através de seu patrono, postula que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Os autuantes prestaram informação fiscal em 06/10/2014, apensada às fls. 119 a 146 do PAF.

Inicialmente destacaram que a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal apresenta diversas nuances, a começar pelo veículo normativo que o legislador fez uso para apurar o valor monetário do ICMS nas operações de transferência interestaduais de mercadorias.

Fizeram transcrição das disposições do art. 155, § 2º, inc. XII, letra "i", da Constituição Federal de 1988, que remeteu para a Lei Complementar a competência para fixar a base de cálculo do ICMS e, de igual modo, o art. 146, III, “a”, da Lei Maior, que impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Destacaram que a Lei Complementar nº 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 o "VALOR CORRESPONDENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO" da mercadoria a ser incorporada ao ESTOQUE da empresa.

Do texto positivado concluíram que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência seria encontrada 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, conforme foi explicitado na Instrução Normativa 52/2013.

Pontuaram ainda que tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) trouxe essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. Ou seja, a referida IN. 52/2013 apenas trouxe à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Que não houve nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo.

Quanto aos impactos das disposições normativas, registraram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto. Que a importância deste fato deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se o contribuinte 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.

Para melhor compreensão desta matéria disseram se fazer necessário avançar na verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Ressaltaram ainda que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

No tocante à preliminar de decadência invocaram a aplicação ao caso das disposições do art. 150,

§ 4º, do CTN c/c o art. 107-A do COTEB - Lei nº 3.956/81, que prescreve que direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado

Corroborando esse entendimento mencionaram o parecer jurídico da PGE/PROFIS datado de 13.01.2011, de lavra da Procuradora Maria José Sento-Sé, no sentido de que deve ser obedecido a regra do COTEB, onde assevera que o art. 107 do referido diploma legal “*prevê o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.*” Frisaram também que no caso de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL, não se pode falar de que foi feito o pagamento antecipado previsto nas decisões do STJ mencionadas pelo sujeito passivo.

No mérito, após fazerem uma transcrição do conteúdo constante do corpo do Auto de Infração declararam que a defendantre restringiu-se a alegar que concordava com a exclusão do ICMS da Base de Cálculo, apontando o montante que considerava devido para fins de pagamento, mas discordando da subtração dos valores de PIS e COFINS (tributos recuperáveis).

Ao refutar os argumentos defensivos afirmaram que a Decisão do STJ separou claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do §4, do art. 13 da LC 87/96. Sendo que, para este processo, aplica-se o inciso I deste dispositivo.

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

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

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

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

Nesta ordem conceitual, transcreveu *lições do jurista Leandro Paulsen, “in verbis”*:

*... quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste...*

*... não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda. Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos do promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente ...*

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

*expresso.*

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

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

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

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

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

Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Continua Coelho (*ibidem.*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adiciono, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

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

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

Por fim, no dizer de Balleiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar-lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos

tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, disseram ser natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

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

Para tal desiderato, afirmou 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 ciência contábil que possa se assemelhar ao **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE**.

Assim sendo, utilizou-se como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a intelecção de que o **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA** para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de **MAIOR valor**, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a **tributos recuperáveis**), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com 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](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf)” e com a doutrina predominante, que assim dispõem:

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

Que a apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de

norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os TRIBUTOS mencionados já eram considerados RECUPERÁVEIS na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º, do art. 144, ambos do CTN, “in verbis”:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (g.n.)*

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

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

*[...]*

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

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

Por força de mandamento constitucional, sustentaram ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de ENTRADAS decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, creditamento a MAIOR nos livros de ENTRADAS e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Por fim, enfatizou que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.”

Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência. Então, se ocorre uma EQUIVALÊNCIA “À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA”, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina CONTÁBIL, que é mais adequada para definir esse ponto específico. Portanto, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE deve ser o valor que foi CONTABILIZADO e registrado no estoque da

empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou MOVIMENTAÇÃO desse ESTOQUE de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Em seguida passaram a tratar do posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), contidas nos Acórdãos 000-13/14; 0092-11/14 e 0138-11/14, todos consolidando o entendimento de que o "VALOR CORRESPONDETE À ENTRADA MAIS RECENTE", (base de cálculo), é composto sem a inclusão dos tributos recuperáveis (no caso concreto, PIS e COFINS).

Ao fazer as considerações finais afirmaram que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

E ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

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.

Lembrou 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.

Fez também considerações a partir das lições de Aliomar Baleeiro do conceito de receita pública.

Que 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.

Transcreveram considerações em torno do tema proferidas pelo Ministro do STF, Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

*Na realidade, (...) "é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)"*

*Normas editadas por Leis Complementares "tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal."*

*Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, "[...] sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados [...] com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica", valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.*

Discorreram ainda que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo

do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, "i (para o ICMS)", bem como no art. 146, III, "a" (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

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

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a 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.*

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

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

*Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se 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.*

*Assim, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz inequivocadamente 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 de auditoria fiscal-contábil.*

*Nesse diapasão, o Estado da BAHIA apenas editou uma INSTRUÇÃO NORMATIVA (I.N. 52/2013) para ESCLARECER ou INTERPRETAR, com base ou FUNDAMENTO nas normas contábeis, o que deve se compreender por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.*

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

## VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado de Sergipe, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 12%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre SE e a BA. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

O contribuinte, em preliminar de mérito, arguiu a decadência parcial do crédito tributário reclamado, no período de 01/2009 a 07/2009. Invocou a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, visto que

teria apurado o fato gerador do imposto, calculado tributo e cumprido as obrigações acessórias decorrentes, conforme seu entendimento do que era efetivamente devido. Todavia, quando o A.I ingressou no mundo jurídico, 05/08/2014, já haveria transcorrido o período de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Não acolho a alegação relativa à *extinção de parte do crédito tributário, pela decadência, no período de janeiro a julho de 2009*, visto que a legislação tributária vigente à época do fato gerador, nos termos do art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e conforme o §4º do art. 150 do CTN, previa o início do prazo decadencial como sendo o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador e, portanto, o prazo em relação aos fatos geradores de 2009 teve início em primeiro de janeiro de 2010, do que, contando-se cinco anos, se esgotaria em 31/12/2014. ocorre que o Auto de Infração foi lavrado em 31/07/2014, dentro do prazo conferido pela Lei Complementar Federal (CTN) e pela Lei Ordinária Estadual

Observo ainda que com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/2014, foi revogado o art. 107-A, I, do COTEB. Todavia, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedural, não poderá retroagir para surtir efeito em relação aos fatos geradores constituídos sob a égide da norma anteriormente vigente. Assim, frente às considerações acima, rejeito a prejudicial de mérito, correspondente à decadência parcial arguida pelo sujeito passivo.

Indefiro também o pedido de diligência, por não haver no processo questão de fato a ser dirimida. A sistemática de cálculo adotada pela impugnante nas operações de transferência preservou a contribuições PIS e COFINS na composição da base de cálculo do ICMS. Por sua vez os autuantes retiram essas parcelas no computo na base imponível por ocasião das saídas em transferência de mercadorias do CD (Centro de Distribuição) localizado em Sergipe com destino a suas filias na Bahia. Isso somente ocorreu quando esses tributos eram apurados na sistemática de tributação plurifásica, via sistema de créditos, nas entradas, e débitos, nas saídas. As duas metodologias de cálculo estão postas no processo, restando decidir, no mérito, qual a que deve prevalecer.

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

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

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

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

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

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

O valor correspondente à entrada mais recente é coincidente o com o conceito de "custo comercial", posto que este foi o valor desembolsado pela empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Todavia, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor (custo) em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes. Portanto, insubsistente os argumentos empresariais quanto afirmou que o conceito relacionada ao valor da entrada mais recente nada tem haver com o conceito de custo, que seria somente aplicável nas hipóteses de operações realizadas em estabelecimentos industriais, posto que o conceito de custo estaria atrelado à atividade fabril.

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

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

Em conclusão: o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de Sergipe, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Por fim as decisões judiciais e administrativas invocadas pelo contribuinte não são vinculantes para o Estado da Bahia, e não afastam a possibilidade do ente tributante (no, caso, a Bahia), desenvolver e aplicar interpretação distinta daquelas formuladas em outras instâncias de julgamento. É o que vem ocorrendo no âmbito do CONSEF, de forma majoritária, em diversas decisões exaradas pelas Juntas a Câmaras, a exemplo dos Acórdãos 0138-11/14, 0092-11/14 e 0112-01/13, que vem aplicando, a casos idênticos ao relatado nestes autos, a interpretação contida na Instrução Normativa 52/2013, pela exclusão do tributos recuperáveis da composição da base de cálculo de transferência.

Convém observar ainda que a citada I.N. mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do A.I, e norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional).

Quanto à decisão do CONSEF, contida no acórdão nº 0127-02/12, onde figurou a empresa Bompreço Bahia Supermercados Ltda, que desenvolve atividade assemelhada à da autuada, foi a mesma objeto de Recurso manejado pelo contribuinte para a instância superior, estando, portanto, pendente de julgamento, que poderá resultar em alteração de entendimento

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, em julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0021/14-7, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$297.636,13, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de março de 2015.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

TOLSTOI SEARA NOLASCO– RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR