

**A. I. N°** - 206891.0021/15-5  
**AUTUADO** - C&A MODAS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 25/11/2015

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0235-03/15**

**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. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Indeferido o pedido de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/07/15, exige ICMS no valor de R\$163.781,57, acrescido de multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro, março a outubro e dezembro de 2011.

O autuado, por meio de advogado com procuração às fls. 77 a 80, apresentou defesa, fls. 35 a 53, e, após demonstrar a tempestividade da peça defensiva, efetuar uma síntese dos fatos e do teor da acusação fiscal articula os argumentos a seguir resumidos.

Menciona que, segundo a fiscalização, a base de cálculo que deveria ter sido utilizada para a transferência interestadual entre os estabelecimentos da empresa é a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, excluindo-se os tributos recuperáveis (PIS/COFINS e ICMS). Nestes termos, observa que a fiscalização realizou o estorno do crédito fiscal supostamente a maior, durante o período de janeiro até dezembro de 2011, aplicando ainda a penalidade prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei 7.014/96 - 60% de multa sobre o valor do imposto.

Sustenta que a infração imputada não merece prosperar, sendo certo que os créditos tomados foram realizados em conformidade com o disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e no próprio Regulamento do ICMS da Bahia.

Reafirma que o Auto de Infração foi lavrado em razão de ter efetuado a transferência de mercadorias entre seu estabelecimento localizado em outro Estado da Federação para o estabelecimento autuado na Bahia utilizando como base de cálculo do ICMS de tais transferências o preço da entrada mais recente da mercadoria, mas sem a exclusão dos tributos recuperáveis - ICMS, PIS e COFINS, de tal valor.



Observa que, segundo os autuantes, *“para formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até entrada da mercadoria no estoque da empresa”*.

Ressalta que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para corroborar a lavratura do presente Auto de Infração é a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma. Prossegue relatando que, pela simples leitura de tal decisão – que sequer transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica distinta da que é retratada neste processo administrativo. Explica que o STJ definiu, por meio do referido julgamento, que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do art. 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente, como se vê no voto do Relator, Ministro Castro Meira, cujo teor reproduz.

Arremata frisando que, na situação analisada pelo STJ, o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II do §4º do art. 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de cálculo é *“o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*.

Informa que seu estabelecimento localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), já que possui estabelecimentos em todo o território nacional, atendendo a um enorme número de consumidores, sendo verdadeiramente uma empresa idônea e respeitada no mercado que se dedica ao comércio varejista de vestuário, promovendo vendas em larga escala e para desenvolver suas atividades, se vale de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país. Por isso, assevera que adquire seus produtos de outras empresas (fornecedores), não podendo ser equiparada a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores (não promovendo a transformação desses produtos!), razão pela qual o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso. Assevera que, por conseqüência, a base de cálculo correta a ser usada para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, §4º, inciso I, da Lei 87/1996, cujo teor reproduz.

Explica que se tratando de estabelecimento comercial, como são todas as suas filiais, a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/1996 é *“a entrada mais recente”*, expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo comprou, em época mais recente, as mercadorias transferidas ao estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Afirma que após fundamentar o Auto de Infração em precedente do STJ que não possui relação com o presente feito, a Fiscalização, supostamente amparada em atos administrativos e em decisões do CONSEF sobre o assunto, manipulou o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Registra que, segundo a Fiscalização, quando o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 afirma que a base de cálculo nesses casos é *“o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*, estaria na verdade dizendo que tal base de cálculo deve ter apenas *“uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos 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 filiais”.*

Afirma ser inacreditável que a fiscalização tenha chegado ao ponto de fazer um jogo de palavras com o referido art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 para justificar a alteração da base de cálculo do referido tributo, manipulando o termo “correspondente à entrada mais recente” para dizer que, na realidade, o intuito da lei é apenas que tal base de cálculo tenha uma correspondência com “entrada mais recente”.

Destaca que a partir da construção desse raciocínio, a fiscalização afirma que a base de cálculo “entrada mais recente” deveria ser entendida como “custo de aquisição”, o que, segundo as regras contábeis, permitiria a exclusão dos tributos recuperáveis do valor da transferência entre os estabelecimentos.

Registra que, ao contrário do afirmado pela Fiscalização, apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no art. 13, §4º, inciso I, da CLP 87/96 um conceito específico para “valor da entrada mais recente”, o que também não ocorre na legislação ordinária do Estado da Bahia, obviamente este conceito não pode ser interpretado de qualquer forma, por meio de manobras linguísticas e supostamente fundamentada em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido.

Lembra que o conceito de “valor da entrada mais recente” está há muito tempo sedimentado na legislação pátria e no próprio dia-a-dia das empresas, que realizam milhões de operações por ano transferindo mercadorias para outros estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação e seguem à risca a regra estabelecida no art. 13, §4º, inciso I, da LCP nº 87/96, a fim de utilizar como base de cálculo (entrada mais recente) o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis, pois não é isso que determina a Lei Complementar nº 87/96 que rege o assunto.

Sobre o tema, reproduz trechos dos Professores Hugo de Brito Machado e de Ives Gandra da Silva Martins para destacar o entendimento da doutrina pátria sobre a matéria.

Diz perceber que a fiscalização tenta, de maneira grosseira e completamente contrária à lei (violação ao Princípio da Legalidade - art. 150, inciso I, da CF/88), manipular a base de cálculo do tributo no claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia.

Observa que a fiscalização tentou fundamentar sua idéia de excluir os tributos recuperáveis por meio de uma norma contábil que não regula o que é entrada mais recente, mas sim custo de aquisição, conceito totalmente distinto e que não pode ser equiparado para tal fim. Acrescenta mencionando ser o caso em tela a perfeita ilustração de tal violação, já que foi fundado em previsão da IN nº 52/2013, modalidade normativa infralegal e exarada pelo Poder Executivo, a qual não tem competência constitucional para modificar elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária do ICMS. Prossegue explicando que se fosse seguir a risca o citado conceito de custo de aquisição, ainda que tivesse que excluir os tributos recuperáveis, poderia também adicionar, ao valor de entrada mais recente, os custos de transporte, seguro, manuseio etc., pois tal norma assim regula. Arremata observando que assim não o fez, pois tal regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo.

Destaca que a fiscalização apenas se prendeu ao conceito de custo de aquisição regido pelas normas contábeis na parte que lhe convém, em uma tentativa de manipular a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o que não deve ser corroborado.

Frisa que a alteração da base de cálculo “entrada mais recente” promovida pela Fiscalização também viola o disposto no art. 146, inciso III, “Alínea “a”, da CF/88, pois somente lei complementar pode “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária,



*especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.*

Lembra que a Constituição Federal disciplina que o ICMS deve respeitar a não-cumulatividade que, por sua vez, determina o aproveitamento do crédito do quanto pago na etapa anterior sobre os produtos adquiridos por um contribuinte, designando expressamente algumas exceções, quais sejam, os casos em que há venda com isenção ou não-incidência - art. 155, §2º, inciso II da CF/88.

Revela que a não-cumulatividade, elevada ao status de princípio constitucional e direito subjetivo do contribuinte, não poderá ser restringida a não ser nos casos em que seja expressamente admitida pela Constituição Federal, eis que a própria Carta Magna delimita deste modo a competência dos Estados para a cobrança do referido tributo.

Assevera não haver dúvidas que a IN nº 52/2013, utilizada pela fiscalização para fundamentar a manutenção do Auto de Infração ora combatido, extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, §2º, inciso I, da CF/88 - princípio da não-cumulatividade.

Observa que se forem excluídos os valores dos “tributos recuperáveis” - ICMS, PIS, COFINS-, tal como determina a Fiscalização, o valor de ICMS a ser creditado pelo estabelecimento destinatário será menor do que aquele efetivamente pago pelo estabelecimento remetente nos Estados de origem, distorcendo o princípio da não-cumulatividade em razão da indevida manipulação da base de cálculo por parte da Fiscalização.

Esclarece que os demais Estados da Federação seguem o seu entendimento e da doutrina acerca do conceito de entrada mais recente, com exceção apenas do Estado da Bahia que possui essa interpretação equivocada sobre o tema. Trás a colação exemplos desse entendimento adotado pelos Estados de Santa Catarina Paraná e Minas Gerias.

Pondera que, caso adote o entendimento do Estado da Bahia de entrada mais recente no sentido de excluir os tributos recuperáveis da base de cálculo, provavelmente será autuado em todos os demais Estados de origem por ter recolhido ICMS a menos em razão da alteração indevida da base de cálculo.

Afirma que está diante de uma situação completamente desarrazoada, pois ou exclui os tributos recuperáveis da base de cálculo “entrada mais recente”, conforme defende equivocadamente o Estado da Bahia, o que ensejará inevitavelmente em autuações fiscais lavradas por todos os demais Estados da Federação que possuem interpretação diferente sobre o tema, ou adota o entendimento correto de entrada mais recente e tem seu crédito glosado no Estado da Bahia. Continua mencionando que terá que verificar o que é menos oneroso, ter seu crédito glosado indevidamente pelo Estado da Bahia nas operações interestaduais envolvendo este Estado ou ser autuada no Estado de origem por ter excluído os tributos recuperáveis da base de cálculo do ICMS quando da transferência interestadual.

Frisa que atitudes como a defendida pela Fiscalização da Bahia apenas corroboram o estágio de total insegurança jurídica que hoje vivemos no país, em que Estados da Federação alteram conceitos, manipulam base de cálculos, criam verdadeira guerra fiscal com outros entes da Federação em uma clara e evidente tentativa de aumentar sua arrecadação, ignorando a Constituição Federal, o Princípio da Hierarquia das Normas, o Princípio Federativo e o próprio bom-senso do contribuinte.

Reproduz outra passagem da resposta à consulta elaborada pelo ilustre Ives Gandra, o qual entendeu que é absolutamente equivocado o entendimento manifestado pelo Fisco Estadual da



Bahia ao excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) da base de cálculo do ICMS na transferência interestadual, por lhe faltar previsão legal.

Para demonstrar a controvérsia existente acerca dessa questão, em recente julgamento ocorrido na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, foi proferido o Acórdão CJF nº 0174-11/15 no AI nº 206891.0018/14-6, fls. 55 a 72, decidido pelo voto de qualidade do presidente, para manter o entendimento da Fiscalização sobre o conceito de entrada mais recente.

Assevera que inexistente respaldo legal para a “interpretação” realizada pela fiscalização, razão pela qual a glosa de créditos não merece ser mantida por essa Junta de Julgamento.

Observa que, analisando as recentes decisões das Juntas de Julgamento e do CONSEF sobre o tema, é possível notar que, na maior parte das vezes, o Lançamento Fiscal é mantido sob a justificativa de que a Instrução Normativa nº 52/2013 teria um caráter meramente interpretativo, razão pela qual poderia ser aplicada a fatos pretéritos, nos termos do CTN, ou seja, apesar de tal Instrução Normativa ser do ano de 2013, poderia ser aplicada aos fatos geradores de 2011, objeto do presente feito.

Assinala que, como amplamente demonstrado acima, tal entendimento está equivocado, pois a Instrução Normativa realizou verdadeira inovação em matéria tributária, não se restringindo a mera interpretação do mencionado inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/1996. Continua aduzindo que a “interpretação” concedida pela referida Instrução Normativa nº 52/2013 para o conceito de “entrada mais recente” é totalmente distinta daquela que vinha sendo utilizada pela doutrina e jurisprudência pátrias, bem como pelos demais Estados da Federação.

Assevera que o “método interpretativo” utilizado pelos autuantes com base em Instrução Normativa e decisões do CONSEF é diametralmente oposto ao previsto na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/1996 e na própria Lei nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto o Princípio da Legalidade previsto no art. 150, inciso I, da CF/88, tal como já abordado.

Explica que caso se entenda que a multicitada Instrução Normativa possui caráter interpretativo, o que se nega em razão dos argumentos acima, não há dúvidas acerca da necessidade de exclusão total da penalidade aplicada, nos termos do invocado art. 106, inciso I, do CTN.

Observa que essa Junta de Julgamento deve ser coerente com suas decisões, pois se reconhecer que em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 poderia ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I do CTN, não há dúvidas que tal dispositivo (art. 106, inciso I, do CTN) deve ser aplicado em sua totalidade, afastando a penalidade de 60% aplicada no Lançamento Fiscal. Ilustra sua tese reproduzindo ensinamentos do jurista, Hugo de Brito Machado: *“lei interpretativa é aquela que não inova limitando-se a esclarecer dúvida surgida com dispositivo anterior. Se a dúvida havia, e tanto havia que o próprio legislador resolveu fazer outra lei para espantar as obscuridades ou ambiguidades existentes no texto anterior, não é justo que se venha punir quem se comportou de uma ou de outra forma, em face do texto antigo. Daí a exclusão das penalidades”*

Sustenta não haver dúvidas que não pode ser penalizada por fatos ocorridos em 2011, uma vez que a Instrução Normativa que “interpretou” os dispositivos da Lei Complementar 87/96 e Lei nº 7.014/96 apenas foi publicada em 18 de outubro de 2013.

Revela que foi exatamente com base nesse entendimento que, no dia 30/06/2015, esta 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF/BA deu parcial provimento ao seu Recurso Voluntário apresentado pela C&A Modas, cancelamento, integralmente a multa de 60% aplicada pela fiscalização no Auto de Infração nº 206891.0018/14-6, cuja matéria e períodos discutidos são exatamente idênticos ao presente caso, cópia do Acórdão apensado às fls. 55 a 75. Arremata frisando que naquela



oportunidade, a 1ª Câmara de Julgamento entendeu que, tendo em vista o caráter “interpretativo” da IN nº 52/2013, impossível a aplicação de multa para os períodos anteriores ao da publicação da referida IN, nos termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Revela que do mesmo modo, recentemente, a 2ª Câmara de Julgamento acolheu o pedido para exclusão da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, no Auto de Infração nº 206891.0019/14-2.

Portanto, caso se entenda que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, pois apenas interpretou dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei nº 7.014/1996, conforme defendido nos recentes julgamentos realizados pelas Juntas de Julgamento do CONSEF, não há dúvidas que a multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual no caso em questão deve ser imediatamente cancelada, nos claros termos do art. 106, inciso I, do CTN.

Conclui pugnando pela desconstituição do crédito tributário corporificado no Auto de Infração em razão da comprovação da ilegalidade da glosa de créditos de ICMS realizada pela Fiscalização Estadual, por não possuir respaldo na Constituição Federal ou na Lei Complementar nº 87/1996.

Caso se entenda que a IN nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, apenas interpretando dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996 e Lei nº 7.014/1996, requer o cancelamento da multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual, nos termos expressos do art. 106, inciso I, do CTN.

Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil, tal como já abordado acima, e pela realização de sustentação oral no julgamento.

Requer, ainda, que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Defendente, Francisco Nogueira de Lima Neto, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, principalmente no que diz respeito ao julgamento da presente Defesa, de modo a possibilitar a apresentação de Memoriais, bem como a realização sustentação oral na sessão de julgamento, sob pena de nulidade.

Os autuantes prestam a informação fiscal, fls. 144 a 155, e, inicialmente, tecem considerações acerca da matéria tratada no Auto de Infração. Explicam que, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, a base de cálculo deve ter uma correspondência com o 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 para posterior transferência para suas filiais. Afirmam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na lei complementar, não escapando a qualquer tipo de intelecção ampliativa, e consideram que a legislação baiana traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta na LC 87/96. Mencionam que 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 que não venham a recolher aos Estados de origem valores maiores que os devidos.

Ressaltam que os cálculos e valores constantes nos demonstrativos anexados ao Auto de Infração não foram contestados.

No mérito, reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Afirmam que a defendente restringe-se a alegar inexistência de lei autorizativa de glosa de créditos; necessidade de exclusão da penalidade de 60% aplicada, fatores estes não violados pelos autuantes, pois os mesmos apenas cumpriram o mandamento legal.



Sustentam 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.

Neste diapasão, relatam que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, resta-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 de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Afirmam que 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”, conforme expresso no art. 109 do CTN que transcreve.

Lembra 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. 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”.

Dizem inferir, portanto, que se o direito tributário, através da LC nº 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.

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

Afirmam que segundo 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.

Aduzem que dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, necessário trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento:

Destacam que 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. Explicitam 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.

Ponderam que 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.



Lembram que no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado - civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificá-los 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).

Nessa linha de pensamento, dizem ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar 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. Arremata que nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Asseguram que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, 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. Revela que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

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

Por entender em ser grande valia, transcrevem o 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.

Assinalam que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência 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, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

Afirmam que 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), que reproduz.

Afirmam que 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, cujo teor reproduz.

Assinalam que fica 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, inciso I. Assim, o art. 56, inciso V, alínea “a”, do RICMS-BA/97, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, §7º, inciso 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.

Registra Consulta e resposta do Diretor de Tributação da SEFAZ, sobre esta questão, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais-contábeis, cujo resumo transcreve.

Informam que o posicionamento atual da Diretoria de Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia é no sentido de que a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos) deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, excluindo-se da mesma (base de cálculo) os tributos recuperáveis (no presente caso, PIS e COFINS), haja vista que a empresa Autuada opera com o regime de tributação não cumulativo.

Relatam que logo a seguir veio a Edição da Instrução Normativa 52/2013, objetivando interpretar detalhadamente essa matéria, fato este já pacificado nas decisões colegiadas do CONSEF, conforme pode ser visto nos posicionamentos do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) em Autos de Infração de idêntica natureza lavrados contra o autuado: A. I. N° 206891.0018/14-6 e A.I. 206891.0017/14-0.

Afirmam que a questão debatida neste PAF 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.

Revelam que 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.

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. Remata frisando que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública.

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

Transcrevem parcialmente teor do voto do Ministro do STF, Gilmar Mendes, Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12/06/2008.



Asseveram ser 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 art. 155, §2º, inciso XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, inciso III, alínea “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.

Ponderam que, com base no que foi exaustivamente demonstrado, prefacial trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

Aduzem que neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a conseqüente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

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

Dizem ser patente 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 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.

Explicam que, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96 conduz, 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 de auditoria fiscal-contábil.

Concluem pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

Indefiro a solicitação de perícia, ou mesmo de diligência, pois a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os dados já existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Efetivamente, os autuantes citaram decisão do STJ na descrição dos fatos do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º inciso I) e não nas decisões judiciais



e administrativas citadas pelos autuantes. Essas citações apenas visavam robustecer a ação fiscal, mas não eram o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que vem prevalecendo neste Conselho de Fazenda.

A metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, art. 17, §7º, inciso I, da Lei 7.014/96), dessa forma, não houve afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I, do CTN.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro Ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, §4º, inciso 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*”.

Analizando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – *o valor correspondente à entrada mais recente* – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

Não vislumbro nos autos afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.

Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

*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.*

Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância 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, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96) e, conseqüentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei.

Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos *CJF Nº 0181-11/1*, *CJF Nº 0092-11/14*, e *CJF Nº 0138-11*.

Quanto à multa de 60% indicada na autuação, ressalto que está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB). Saliento que não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda. Observo que, apesar da decisão prolatada ACÓRDÃO Nº 0174-11/15, carreada aos autos como paradigma pela defesa para a exclusão da multa sugerida na presente autuação, observo que a essa matéria ainda não se afigura plenamente assente e reiterado o seu entendimento na Segunda Instância deste CONSEF.

Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0021/15-5**, lavrado contra **C & A**



**MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$163.781,57**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de novembro de 2015.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA