

A. I. Nº - 206891.0032/15-7  
AUTUADO - LOJAS RENNER S/A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 18.05.2016

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0008-06/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração (AI) em lide, lavrado em 01/12/2015, formaliza a exigência do ICMS no valor de R\$176.934,44 (cento e setenta e seis mil, novecentos e trinta e quatro reais e quarenta e quatro centavos) acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

A infração de código nº 01.02.23, imputada ao autuado, foi verificada no período de janeiro a dezembro de 2011 e se refere à utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

De acordo com a descrição dos fatos, o trabalho tem amparo na decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do CONSEF, bem como no art. 13, §4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96, ato normativo da SAT, nas normas da contabilidade de custo combinadas com o previsto no Código Tributário Nacional, acerca da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre mesmos titulares, oriundas de estabelecimentos comerciais ou centros comerciais de distribuição que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferência foram destinadas à filial localizada neste Estado, situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que, ocorrida entre estabelecimentos dos mesmos titulares, equivale à mera movimentação de mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresenta defesa, fls. 57 a 72. Na peça defensiva, em preliminar, o autuado faz algumas considerações sobre o lançamento e as suas motivações e aponta que a divergência que motiva o Auto de Infração resume-se à utilização, como base de cálculo, do valor da entrada mais recente da mercadoria, antes da transferência, sem a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e CONFINS), tendo sido glosados os créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada por esses tributos.

Aduz que o Auto de Infração é o resultado do encadeamento de diversas fontes que constroem na visão do fisco o entendimento que justificaria, legalmente, a glosa de crédito de ICMS conferido pelo Estado da Bahia, na qualidade de Estado de destino, nas operações interestaduais praticadas pelo Centro de Distribuição pertencente ao mesmo contribuinte. Salienta que este encadeamento mescla doutrina contábil, jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ato normativo do Poder Executivo estadual e pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para concluir que o custo dos tributos não engloba o custo de aquisição das mercadorias, no presente contexto, e que, portanto, o valor do crédito tomado é superior ao permitido em lei.

Entretanto, o autuado entende que essa interpretação não subsiste à leitura do Recurso Especial nº 1.109.298/RS, precedente citado pela fiscalização, uma vez que esse trata de caso diferente do descrito no presente. No citado julgamento foi analisada a aplicação do art. 13, § 4º, II da Lei Complementar nº 87/96 na determinação da base de cálculo, considerando estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do Centro de Distribuição. O presente caso envolve estabelecimentos comerciais. O impugnante adquire bens de fornecedores terceiros, não produz os produtos a serem comercializados, assim deve ser analisada a aplicação do inciso I do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96.

Nessa linha de raciocílio, o autuado questiona a aplicação da Instrução Normativa nº 52/13, uma vez que essa foi baseada no REsp nº 1.109.298/RS que acredita não tem como ser aplicado no caso em análise. Complementa o entendimento, registrando que não sendo aplicável o acordão do STJ, o presente lançamento não pode ser justificado sob o anúncio de jurisprudência pacificada e pelo mesmo motivo a Instrução Normativa nº 52/13 é nula de pleno direito.

Com relação à invocação do CPC nº 16, item 11, pela fiscalização para suprir a lacuna que existe na Lei Complementar nº 87/96, registra que esse se destina ao “tratamento contábil para os estoques” e, por conseguinte, deve ser aplicado no âmbito do seu alcance, o que se limita à definição do custo de aquisição reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas.

Conclui solicitando, pelas razões apresentadas, que seja desconstituído o crédito estampado no Auto de Infração.

Os autuantes apresentam a informação fiscal às fls. 135 a 149 do PAF. Iniciam suas considerações ressaltando que a informação busca identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Salientam ser imprescindível a análise das diversas nuances que envolve a matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para determinar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Nesta ordem, portanto, imperiosa é a colação da definição positivada no ordenamento jurídico brasileiro, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Neste sentido, os autuantes reproduzem o texto do art. 155, § 2º, XII, da CF/88 que estatui caber à lei complementar fixar a base de cálculo em relação ao ICMS e, ainda, o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece ser a base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente. Tal mandamento permite aos autuantes concluir que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente. Essa correspondência é 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.

Entendem os auditores fiscais que o texto normativo inserto na Lei Complementar é de clareza solar e foi inserido na Lei de nº 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado, no seu art. 17, § 7º, I, com o mesmo texto. Afirmam 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 Lei Complementar nº 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.

Reforçam a importância da observância do pagamento correto do valor do imposto, posto que, se incorrer em erro, ou seja, recolher a menor imposto para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, tendo em vista que a Fiscalização tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para buscar o que lhe é devido.

No mérito, os autuantes transcrevem todo o conteúdo constante no campo “Descrição dos Fatos” e rebatem a afirmação do impugnante acerca da não aplicabilidade da decisão do STJ, bem como da Instrução Normativa nº 52/13 e a exclusão dos tributos recuperáveis na determinação do valor correspondente à entrada mais recente. Nesta linha, afirmam que de acordo com a Decisão do STJ, aplica-se, no presente caso, a hipótese insculpida no inciso I do § 4º do art. 13, sendo o cerne da questão, efetivamente, a identificação da forma de calcular o valor correspondente à entrada mais recente, tendo em vista a omissão da Lei Complementar acerca desse conceito.

Aduzem que para suprir essa lacuna se deve buscar amparo nas normas de Direito Tributário e nos ensinamentos doutrinários. Desta forma, trazem à baila ensinamentos de juristas como Sacha Calmon e Aliomar Baleeiro e, com base na linha de pensamento delineada, concluem que havendo controvérsias e dúvidas sobre determinados conceitos, busca-se a solução nas normas tributárias e, na hipótese destas silenciarem sobre a matéria, busca-se guardada nas normas de direito privado. Assim sendo, não pode o legislador, no caso abordado neste PAF, entender de forma diferente do que está previsto no direito privado, em especial, na Ciência Contábil.

Com essa abordagem, os autuantes indicam que o fundamento para a lavratura deste Auto de Infração está previsto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96. Nesta hipótese, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é o 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, retirando-se apenas os tributos recuperáveis, conforme estabelecido no Pronunciamento Técnico CPC 16. Os demonstrativos analíticos encontram-se acostados aos autos, fls. 08 a 22.

Mediante o presente PAF, exige-se o 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 transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular. Tal situação acarreta creditamento a maior nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando em pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

A afirmação de que o valor da base de cálculo foi estabelecido acima do permitido na legislação, encontra amparo no fato de se tratarem de operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, inexistindo, por conseguinte mudança de titularidade da mercadoria. Assim, depreende-se de que ocorreu apenas uma mera movimentação da mercadoria dentro do estoque, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa. Acatada essa premissa, entende-se que na determinação da base de cálculo da operação deve-se utilizar a forma de cálculo usada para a entrada da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.

Finalizando as considerações, os autuantes abordam a questão da licitude do procedimento de um Estado em ampliar a base de cálculo do ICMS, fazendo uso de interpretações via legislação tributária exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos. Tal procedimento poderia interferir na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, posto que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS, transferindo crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Complementam os autuantes que neste esteio legal, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na Lei Complementar nº 87/96, é natural e evidente que o fisco estadual adote medidas para constituição do crédito tributário devido, quando detecta 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.

Concluem solicitando aos julgadores a procedência total do uto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o Auto de Infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.

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

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é:*

...

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifo nosso).*

Constatou que a instalação do litígio no presente PAF decorre do entendimento do impugnante, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma transcrita retro, balizadora da autuação, relativamente à base de cálculo. De acordo com os autos, o defendant utilizou como base de cálculo o valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência, sem efetuar a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis”, ICMS, PIS e CONFINS. Assim, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos citados tributos.

Observo que o autuado se insurge contra a justificativa utilizada para o desenvolvimento do trabalho da fiscalização, que aponta ser baseada no REsp nº 1.109.208/RS e que no seu entendimento não possui qualquer relação com o presente caso. Apresenta vários cálculos demonstrando, sob sua ótica, o equívoco da interpretação do fisco, tentando comprovar que com a exclusão dos tributos indiretos o produto ao final será vendido por um preço menor, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final no Estado da Bahia.

Verifico que a divergência reside no fato de que o autuado interpreta “o valor correspondente à entrada mais recente” como o valor que consta na nota fiscal. A fiscalização interpreta como o custo de aquisição da mercadoria, tendo em vista que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente à mesma empresa, não tendo como se confundir com venda de mercadorias, nem que se falar em receita auferida na operação.

Com efeito, entendo, seguindo a linha de raciocínio aplicada pela fiscalização, que o que ocorre é uma movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa e, como tal, deve ser tratada de acordo com as normas contábeis relativas ao valor do custo de aquisição do estoque.

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

Esse posicionamento, lastreado em normas contábeis, é o que está vigente no âmbito da Administração Tributária e que foi traduzido na Instrução Normativa nº 52/13, que o autuado

afirma ser nula de pleno direito, por ser ato do Poder Executivo local, em manifesto confronto com a legislação federal. Nesse quesito, deve ser registrado que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, conforme estabelecido no art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB.

Na citada Instrução Normativa nº 52/13 a Administração Tributária busca esclarecer, sem modificar o texto do mandamento complementar, o termo “valor da entrada mais recente”, insculpido no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, de forma a nortear o procedimento da fiscalização. Neste sentido, o item 2.1. da instrução orienta 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.

Foi com base nesse entendimento que os autuantes procederam no caso concreto, em acordo com as práticas contábeis, mais especificamente, com o que dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques, item 11, que serviu de lastro para edição da instrução normativa em comento. Tal pronunciamento esclarece o que compreende o custo de aquisição: "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.

Observo que o trabalho realizado pela fiscalização foi fundamentado na legislação vigente, dentro dos preceitos definidos em lei complementar e que os autuantes discorreram de forma detalhada sobre todos os aspectos que nortearam a ação fiscal.

Pelo exposto, concluo pela subsistência da autuação, uma vez que restou comprovada a infração imputada ao contribuinte.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0032/15-7, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.934,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO - RELATORA

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - JULGADOR