

**A. I. N°.** - 206891.0005/16-8  
**AUTUADO** - C & A MODAS LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 17/08/2016

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO JJF N° 0146-03/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC n° 87/96 e art. 17, § 7º, da Lei n° 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Não acatado pedido de exclusão da multa aplicada. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/02/2016, exige o ICMS no valor de R\$149.479,30, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.60/80, através de advogado, procuração fl.81. Registra a tempestividade da defesa. Informa ser tradicional empresa que atua no ramo do comércio varejista em diversos Estados brasileiros, sendo conhecida cumpridora de todas as suas obrigações tributárias. Diz ser empresa multinacional, goza de grande reconhecimento no mercado, mantendo como parte de sua cultura interna o mais rigoroso respeito a todas as normas que regulamentam sua atividade. Neste contexto, foi submetida a procedimento fiscalizatório, em sua loja situada no Estado da Bahia (CNPJ n° 45.242.914/0243-81), tendo atuado com plena transparência, disponibilizando prontamente as informações e documentos solicitados.

Transcreve a infração que lhe foi imputada afirmando 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).

Desse modo, afirma que a Fiscalização realizou o estorno do crédito fiscal supostamente a maior, aplicando ainda, a penalidade. Contudo, conforme diz restará comprovado, tal infração não merece prosperar, sendo certo que os créditos tomados pela Defendente foram realizados em conformidade com o disposto na Constituição Federal, na Lei Complementar n° 87/1996 e no próprio Regulamento do ICMS da Bahia.

Explica que o presente Auto de Infração foi lavrado em razão de a Defendente ter efetuado a transferência de mercadorias entre seu estabelecimento localizado em outro Estado 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.

Aduz que segundo Autoridade Fiscal, “*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 supostamente 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. Aduz que pela simples leitura de tal decisão – que sequer transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Argumenta que o STJ determinou, 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 artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente, como se vê do trecho do voto do Relator, Ministro Castro Meira, que reproduz.

Assim, frisa que na situação analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, 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 artigo 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*”.

Contudo, assevera que no caso ora analisado, o estabelecimento da Defendente localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores). Diz ser de notório conhecimento que a Defendente 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. Assim, para desenvolver suas atividades, a Defendente se vale de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país. Desse modo, 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.

Por consequência, conclui que a base de cálculo correta a ser usada pela Defendente para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei 87/1996, que transcreve.

Reitera que em se tratando de estabelecimento comercial, como são todas as filiais da Defendente, 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.

Comenta 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. Aduz que segundo a Fiscalização, quando o artigo 13, § 4º, 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 “corresponder

*ao valor da entrada mais recente de mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor equivalente ao custo de aquisição (junto a terceiros) das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa, já que essa transferência se equivale à mera movimentação de mercadoria dentro do estoque da mesma empresa”.*

Aduz que a Fiscalização afirma que a base de cálculo utilizada pela Defendente estaria incorreta, pois *foi considerado o valor de 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, também foram retirados o ICMS, O PIS/COFINS referentes às operações de entradas nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado, utilizando-se a respectiva alíquota de origem. Cita o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê De Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe dar respaldo ao trabalho ora efetuado: “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”.

Sustenta que a Fiscalização fez um jogo de palavras com o referido artigo 13, § 4º, 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”.

Prosegue afirmando 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.

Entende que ao contrário do afirmado pela Fiscalização, apesar de a Lei Complementar nº 87/1996 não estabelecer claramente no artigo 13, § 4º, 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 fundamentado em questões contábeis para justificar um hipotético creditamento indevido da Defendente.

Observa 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 artigo 13, § 4º, 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, destaca o entendimento do Professor Hugo de Brito Machado. Entende que segue o mesmo sentido entendimento manifestado pelo Professor Ives Gandra da Silva Martins.

Assevera que o fiscal tenta, de maneira completamente contrária à lei (violação ao Princípio da Legalidade – artigo 150, I, da Constituição Federal), manipular a base de cálculo do tributo no claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia, tentando fundamentar sua idéia absurda 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.

Apresenta entendimento de que o caso em tela é a perfeita ilustração de tal violação, já que foi fundado em previsão da Instrução Normativa 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.

Aduz que se fosse seguir a risca o conceito de custo de aquisição citado, 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. Contudo, assim não o fez, pois tal regra contábil não tem qualquer relação com o critério quantitativo do tributo. Ou seja, 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 cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, o que não deve ser corroborado. Afirma que a alteração da base de cálculo “entrada mais recente” promovida pela Fiscalização, também viola o disposto no artigo 146, III, a, da Constituição Federal, pois contraria competência exclusiva de lei complementar.

Em complemento, 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, II).

Desse modo, frisa não haver dúvidas que a Instrução Normativa 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 contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no já citado artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade).

Menciona que ao impetrar mandado de segurança sobre assunto idêntico ao do objeto do presente auto, a empresa C&A Modas logrou êxito em suspender a exigibilidade do crédito de ICMS materializado naquele auto (decisão liminar anexa – Doc. 02). Transcreve resumidamente fundamento de tal decisão.

Inclusive, cumpre esclarecer que os demais Estados da Federação seguem o mesmo entendimento da Defendente 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. Cita recente resposta à Solução de Consulta nº 84/2014 proferida pelo Estado de Santa Catarina e do Estado do Paraná, conforme Solução de Consulta 42/2008 que entende reforçam seus argumentos. Comenta que caso a Defendente 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 menor em razão da alteração indevida da base de cálculo.

Conclui 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.

Argumenta 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.

Ademais, observa que no presente auto de Infração, a fiscalização tenta distorcer a palavra do jurista Ives Gandra, dizendo que ele corroboraria os fundamentos trazidos para autuar a Defendente, ao afirmar que “nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo

*titular, ocorre uma situação que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato ‘equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa’.* Por conta disso, afirma a Fiscalização que 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 esta consignada na doutrina contábil, que é mais adequada para definir esse ponto específico”.

Diz ser importante contextualizar essa afirmação do jurista Ives Gandra, pois quando ele menciona que nesse tipo de operação há mera movimentação física da mercadoria entre os estabelecimentos, está, na realidade, afirmado que não há transferência jurídica/mercantil, sendo a operação desprovida de qualquer caráter econômico. Sustenta que em razão disso, sequer há fato gerador do ICMS na saída das mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, com o que o valor desta operação não traz relevância jurídica alguma – a única operação real é aquela subsequente à transferência, com a venda ao consumidor, e que não é objeto da autuação combatida. Ou seja, a transferência do crédito é meramente contábil, compensando em um estabelecimento o que foi recolhido por outro, resultando em efeito nulo, independentemente do valor das operações entre estabelecimentos.

Em síntese, diz que não havendo mudança na propriedade das mercadorias, não há ocorrência de fato gerador de ICMS, revelando-se ilegal e abusiva a cobrança do imposto demandado em razão da glosa de créditos indevidamente realizada. Sobre o tema transcreve a Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça. Transcreve passagem da resposta à consulta elaborada por Ives Gandra, o qual entendeu que é 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.

Faz alusão ao recente julgamento ocorrido na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, referente ao proferido Acórdão CJF nº 0174-11/15, decidido pelo voto de qualidade do presidente, para manter o entendimento da Fiscalização sobre o conceito de entrada mais recente. Destaca que foram proferidos três votos favoráveis aos contribuintes, reproduzindo a fundamentação do voto do Relator. Conclui que inexiste respaldo legal para a “interpretação” realizada pela Fiscalização, razão pela qual a glosa de créditos realizada pela Autoridade Fiscal não merece ser mantida por essa Junta de Julgamento.

Acrescenta que analisando as recentes decisões dessa Junta de Julgamento e do CONSEF sobre o tema, nota 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 Código Tributário Nacional.

Contudo, diz que 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 artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como artigo 17, § 7º, I, da Lei Estadual da Bahia nº 7.014/1996. Isso porque, 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.

Desse modo, frisa que o “método interpretativo” utilizado pelo Agente Fiscal 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 Estadual da Bahia nº 7.014/1996, não possuindo qualquer amparo legal, violando, portanto o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, tal como já abordado.

Finaliza apresentando entendimento de que, caso essa Junta de Julgamento entenda que tal Instrução Normativa possui caráter interpretativo, o que se nega em razão dos argumentos

citados, não há dúvidas acerca da necessidade de exclusão da penalidade aplicada à defendant, nos termos do invocado artigo 106, I, do Código Tributário Nacional que reproduz.

Clama pela coerência dos Julgadores 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 artigo 106, I do CTN, não há dúvidas que tal dispositivo deve ser aplicado em sua totalidade, afastando a penalidade de 60% aplicada no Lançamento Fiscal.

Lembra que foi exatamente com base nesse entendimento que em 30.06.2015, a 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF/BA deu parcial provimento ao 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. Aduz que do mesmo modo, 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. Prossegue dizendo que mais recentemente, em julgamentos realizados em janeiro e março de 2016, novamente, a 1ª Câmara de Julgamento teve oportunidade de apreciar a matéria em questão no julgamento dos Recursos Voluntários relativos aos Autos de Infração nº 206891.0017/15-8, 206891.0019/15-0 e 206891.0021/15-5. Nessa oportunidade, mantendo seu entendimento sobre o tema, os Recursos Voluntários apresentados pela C&A Modas foram parcialmente providos para cancelar integralmente a multa de 60% aplicada pela Fiscalização Estadual.

Solicita seja julgada procedente a Defesa Administrativa para desconstituir o crédito tributário corporificado no Auto de Infração; subsidiariamente, caso entenda-se que a Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no mundo jurídico, apenas interpretando dispositivos obscuros da Lei Complementar nº 87/1996, requer o cancelamento da multa de 60% aplicada, termos expressos do artigo 106, I, do Código Tributário Nacional.

Requer provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, notadamente pela juntada de novos documentos, pela realização de perícia contábil 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 produzem a informação fiscal fls.137/170. Dizem que o objetivo da informação fiscal é procurar 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.

Afirmam traçar uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal analisando as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Sobre tributos transcrevem o art. 155 e 146 da CF/88. Sobre o ICMS, dizem que 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.

Aduzem haver um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Sobre a matéria transcrevem o art. 13, § 4º, I da LC nº. 87/96 e suas alterações.

Concluem que a Lei Complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência se encontra 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.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de inteleção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, 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, alínea “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

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

Propõem examinar qual a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa.

Ressaltam que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal e que não houve preliminar de decadência.

No mérito dizem que a defendente restringe-se a alegar inexistência de lei autorizativa de glosa de créditos e necessidade de exclusão da penalidade de 60% aplicada, fatores estes não violados pelos autuantes, pois os mesmos apenas cumpriram o mandamento legal.

Afirmam 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.

Sustentam 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 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.

Sobre os princípios gerais do direito privado transcrevem o art. 109 do CTN e as referências feitas por Leandro Paulsen sobre a matéria. Concluem 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.

Citam o art. 110 do CTN, para discorrer sobre o processo interpretativo do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, além dos juristas Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento.

Dizem ser natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, se busque a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como entendem que 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, pois 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.

Explicam que numa ou noutra situação, 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, para tanto, o correto é recorrer às normas da ciência contábil ou de outros institutos de direito privado.

Argumentam que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no sentido 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 tanto transcrevem o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Ressaltam que se utilizaram como fundamento para a lavratura deste auto de infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteleção 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. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a 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).

Observam que, por força de mandamento constitucional, 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.

Sobre a matéria transcrevem Consulta e Resposta do Diretor de Tributação da SEFAZ/BA, objetivando a padronização de procedimentos nas Auditorias Fiscais - Contábeis, que demonstra o acerto da presente autuação. Dizem 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.

Registraram 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 Acórdãos que transcrevem.

Notam 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.

Rematam 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 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.

Afirmam 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 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, 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.

Concluem que um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 nos conduz 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 no trabalho de auditoria fiscal-contábil. Opinam pela procedência total deste Auto de Infração.

## VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2012 e 2013, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.

O defendente alegou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para 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. Disse que tal decisão foi proferida em situação fática e jurídica distinta da que é retratada neste processo administrativo, pois ao contrário dos fatos aqui discutidos, aquela teve como embasamento o inciso II, § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.

Observo que os autuantes efetivamente citaram aquela decisão do STJ na descrição dos fatos quando da lavratura do auto de infração. No entanto, o fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º do art. 13 da LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso I, conforme consta do enquadramento legal e não nas decisões judiciais e administrativas

citadas apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal. Entendo que estas citações em nada afetaram a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor de sua defesa.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inocorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Fica indeferido o pedido de perícia contábil pleiteado pelo defendant, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas "a" e "b" do RPAF/99.

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. O defendant limita-se a alegar equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizada pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I) período de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, "i" da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

*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;*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto supra citado. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativos fls.07/26, recibo do autuado fl.05 e CD fl. 06.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 7º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*(...)*

*§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:*

*I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA sobre a matéria e também seguiu julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.

Apesar da mencionada Instrução Normativa ter sido editada em 2013, como se trata meramente de norma procedural, 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.

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da Lei nº. 7.014/96.

Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

O defendente contestou a multa aplicada, alegando que caso os Julgadores reconheçam que em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 poderia ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o artigo 106, I do CTN, não há dúvidas que tal dispositivo deve ser aplicado em sua totalidade, afastando integralmente a penalidade de 60% aplicada no lançamento fiscal.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de

inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal só tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por descumprimento obrigação acessória, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Quanto ao pedido para 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, informo que tal providência pode ser tomada pela Secretaria deste CONSEF, respeitados o teor dos artigos 108 e 166, I, ambos do RPAF/99.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

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 **206891.0005/16-8**, lavrado contra **C & A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$149.479,30** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2016.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR