

A. I. Nº - 206891.0003/17-3  
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 - 23. 10. 2017

### 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0166-01/17

**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. Indeferido o pedido de perícia e juntada posterior de outras provas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/03/2017, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$ 37.526,93, 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 2013 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. Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no Art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

De acordo com a descrição dos fatos, para confirmar o acerto desta auditoria, foi trazido à tona o julgamento do RE 574706, onde seis ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS de base de cálculo do PIS e da COFINS, por ser tributo recuperável, não compondo o faturamento ou a receita bruta das empresas, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil.

Consta também que o Art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente de mercadorias compradas de terceiros, equivalente ao custo de aquisição, sendo que, em caso de ter ocorrido mais de uma entrada na mesma data, foi considerado o maior valor encontrado por ser mais benéfico ao Autuado.

Está registrado que, para composição do valor da entrada mais recente de mercadorias, foram retirados os tributos recuperáveis, ou seja, ICMS, PIS e COFINS, e a reinclusão do ICMS calculado com base na alíquota interestadual, pois este integra a própria base de cálculo, de acordo com o STF, nas operações de transferência destinadas ao Estado da Bahia.

Informa que, para validação do procedimento, trouxe à baila posicionamento do STJ, pronunciamento do CPC, lições de doutrinadores, decisões do CONSEF e manifestação do escritório Pinheiro Neto Advogados, bem como foram utilizados os arquivos eletrônicos entregues e/ou fornecidos pelo Autuado e elaborados os demonstrativos anexos em meios físico, fl. 8, e eletrônico, fls. 9 a 18.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa, fls. 28 a 100. Na peça defensiva, em preliminar, o autuado fez algumas considerações sobre o lançamento e as

suas motivações e apontou que a divergência que motivou 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 COFINS), tendo sido glosados os créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada por esses tributos.

Aduziu que o Auto de Infração é o resultado do encadeamento de diversas fontes legais que constroem, na visão do fisco, o entendimento que justificaria 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. Salientou que este encadeamento mescla doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo do Poder Executivo estadual e pronunciamento do 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 entendeu 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. Disse que o presente caso envolve estabelecimentos comerciais, já que o impugnante adquire bens de fornecedores terceiros, não produz os produtos a serem comercializados, devendo ser analisada a aplicação do inciso I do § 4º do Art. 13 da LC nº 87/96.

Nessa linha de raciocínio, o autuado questionou 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. Complementou 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, registrou 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.

Concluiu solicitando, pelas razões apresentadas, que seja desconstituído o crédito estampado no Auto de Infração, protestando pela produção de provas documental, testemunhal, especialmente a pericial contábil, além de qualquer outra que se fizer necessária.

Também requereu que as intimações sejam enviadas exclusivamente ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória.

Os autuantes apresentaram a informação fiscal, fls. 102 a 135, 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.

Salientaram 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, sendo, portanto, imperiosa 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 reproduziram o texto dos Arts. 146 e 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 permitiu aos autuantes concluir que a base de cálculo deve ter

uma correspondência com o valor da entrada mais recente, que 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.

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

Reforçaram 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.

Discorreram sobre o conceito do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” com base nos Arts. 109 e 110 do CTN, no item 11 do CPC nº 16 e na Lei Complementar nº 87/96, aprofundando a análise sobre a definição do custo de aquisição mediante a avaliação dos efeitos dos tributos recuperáveis nos registros contábeis, concluindo mediante exemplos numéricos que, com a exclusão dos tributos recuperáveis, o valor da mercadoria na entrada do estabelecimento de destino é constante, o que não acontece sem a referida exclusão.

Relatou sobre o julgamento do RE 574706, onde seis ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS de base de cálculo do PIS e da COFINS, por ser tributo recuperável, não compondo o faturamento ou a receita bruta das empresas, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil, reafirmando a utilização do Direito Privado para a conceituação do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Aduziu que a Instrução Normativa nº 52/13 e o item 11 do CPC nº 16 são normas de caráter meramente procedural, podendo se aplicar a fatos geradores anteriores, transcrevendo os Arts. 142 e 144, §1º, do CTN.

Afirmaram que o valor da base de cálculo foi estabelecido acima do permitido na legislação, amparado no fato de se tratarem de operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, inexistindo, por conseguinte mudança de titularidade da mercadoria, tendo ocorrido apenas uma mera movimentação da mercadoria dentro do estoque, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa, e que, para a 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 abordaram a questão da ilicitude 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, sendo que 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.

Complementaram 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.

Salientaram que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação da base de cálculo do ICMS, pois editou a Instrução Normativa nº 52/13 apenas para esclarecer ou interpretar, com fundamento nas prescrições dos Arts. 109 e 110 do CTN, c/c o disposto no Art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, e o contido nas normas contábeis previstas no Direito Privado (Comercial, Empresarial ou Societário), de forma a compreender que a expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” é equivalente ao custo de aquisição.

Concluíram solicitando aos julgadores a procedência total do Auto 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.

No final da peça impugnatória, o Autuado protestou pela realização de prova pericial. No entanto, constato que o processo contém todos os elementos para a decisão sobre a lide, sendo desnecessária a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito, motivo pelo qual, com fulcro no Art. 147, I, do RICMS/97, indefiro o pedido do Autuado.

Sobre a juntada posterior de documentos e outras provas requerida na peça defensiva, fica indeferido tal pedido, tendo em vista que conforme Art. 123, §5º, do RPAF/99, in verbis:

*“§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:*

*I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior;*

*II - se refira a fato ou a direito superveniente;*

*III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.”*

No que concerne à solicitação do sujeito passivo no sentido de que as intimações sejam enviadas ao escritório do seu patrono, no endereço indicado na peça impugnatória, para fins de recebimento das intimações no presente feito, inexiste óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/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, bem como em julgado recente do STF. 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;”*

Constatou que o 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.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0003/17-3**, lavrado contra **LOJAS RENNER S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 37.526,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, bem como dos acréscimos legais, conforme estabelecido pela Lei nº 3.956/81.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de setembro de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDEI E SILVA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR