

**A. I. N°.** - 206891.0020/18-3  
**AUTUADO** - LOJAS RENNER S.A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 11/03/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0035-03/19**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, § 4º, I LC nº 87/96, e art. 17, § 8º, I da Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS), sobre vendas, não compõem o custo da mercadoria e não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/05/2018, exige ICMS no valor de R\$435.970,38, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, relativo a parte excedente, nas operações interestaduais, em que o imposto foi recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação. Trata-se de estorno de crédito fiscal com repercussão no pagamento do ICMS normal, gerando prejuízo ao Estado da Bahia. (Infração 01.02.24), em relação aos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do ICMS, superior ao previsto no inciso I, § 4º, do art. 13 da Lei complementar 87/96 – valor correspondente a entrada mais recente no estoque, das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferências interestaduais oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino a filial localizada neste Estado, com repercussão no pagamento a menos do ICMS normal. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de Entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido, menor que o previsto em Lei.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls.36/48, através de advogado, procuração fl.50. Registra a tempestividade da defesa. Sintetiza os termos da autuação. Afirma que apresenta defesa contra o Auto de Infração com base nos seguintes fundamentos.

Diz ser renomada empresa do comércio varejista, possuindo estabelecimentos em diversas unidades da Federação. Por conta de suas atividades, está sujeita ao recolhimento do ICMS.

Aduz que em julho de 2018, foi autuada pela utilização de base de cálculo supostamente superior à prevista na Lei Complementar n.º 87/96 (art. 13, § 4º, I), em operações de transferência de mercadorias de seu Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, para sua filial localizada no Estado da Bahia. Como consequência, teria utilizado créditos de ICMS relativos às entradas tributadas em valores superiores, aos que efetivamente teria direito.

Explica que segundo o Auto de Infração, o valor da base de cálculo do crédito a ser admitido pelo Estado da Bahia deveria ser o custo de aquisição da mercadoria, o que equivaleria à definição estabelecida no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar n.º 87/96, que determina que a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, será o valor da “entrada mais recente da mercadoria”.

Comenta que o entendimento da fiscalização sustenta-se na premissa de que o “valor da entrada mais recente da mercadoria” seria o equivalente ao custo contábil de aquisição da mercadoria, razão pela qual, não deveria considerar o valor dos tributos recuperáveis junto ao Fisco (ICMS, PIS e COFINS, estes últimos, quando apurados na sistemática não cumulativa). A autuação ainda cita precedente que, na sua visão, corrobora o lançamento fiscal: a Apelação Cível n.º 0553866-57.2014.8.05.0001, do Tribunal de Justiça da Bahia, de relatoria do Des. Jatahy Júnior, 2ª Câmara Cível, julgado em 12/12/2017, na qual está debatido o tema que envolve esta autuação fiscal.

Acrescenta que a autuação, igualmente tem por suporte a Instrução Normativa n.º 53/2013, publicada no Diário Oficial da Bahia, caderno Executivo, em 18 de outubro de 2013, a qual estabelece que deve ser excluída da base de cálculo dos créditos de ICMS apropriados no recebimento de transferências interestaduais por estabelecimento baiano, vindas de estabelecimentos da mesma empresa, os valores do ICMS destacado do PIS e da COFINS.

Conclui que a divergência apontada pelo Auto de Infração resume-se à utilização, como base de cálculo do crédito do ICMS nas transferências interestaduais, 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 pelos tributos citados.

Frisa que ficará demonstrado a seguir, que a fiscalização, em premissa equivocada a sustentar a autuação fiscal, a qual, ao fim e ao cabo, é mais um exemplo do olhar parcial e destruturante do sistema que, por vezes, as fiscalizações estaduais têm em relação ao ICMS, gerando insegurança, injustiça fiscal e contenciosos administrativos e judiciais infundáveis.

Sustenta que a fonte da decisão do Tribunal de Justiça da Bahia citada na autuação, aqui impugnada e da própria IN 53/2013 da SEFAZ/BA, é precedente do STJ, mais precisamente, o REsp n.º 1.109.298/RS. No entanto, como o precedente do STJ, trata de caso específico e, como se verá, diferente do presente, é um tremendo engano pretender ampliar o conteúdo daquela decisão à generalidade das transferências interestaduais.

Explica que lá, a Nestlé Brasil Ltda. (empresa recorrente), viu-se obrigada, pelo acórdão, a aplicar, nas transferências interestaduais, o critério estabelecido na Lei Complementar n.º 87/1996 para estabelecimentos industriais. Aqui, trata-se de empresa comercial, de transferência de mercadorias prontas adquiridas para revenda. Reproduz o art. 13 da LC 87/96.

Dessa forma, afirma que no precedente em questão (REsp n.º 1.109.298/RS), o STJ entendeu que a operação interna anterior à remessa interestadual, não poderia ser considerada para efeito de definir “valor de entrada mais recente”, já que se tratava de operação entre estabelecimentos do mesmo titular. Assim, desconsiderou a remessa entre o estabelecimento industrial fabricante dos produtos alimentícios, da Nestlé Brasil Ltda., para o Centro de Distribuição da mesma empresa, ambos situados no Estado de São Paulo. Como consequência, o estabelecimento final, destinatário daquele bem produzido, localizado no Estado do Rio Grande do Sul, deveria, segundo o STJ, calcular o valor do crédito de ICMS sobre o “custo da mercadoria produzida”, nos termos do inciso II do § 4º do art. 13, supracitado.

Comenta que já havia recorrido à Corte com o objetivo de fazer prevalecer o outro critério, que considerava o valor da operação de circulação de mercadorias anterior à entrada no Centro de Distribuição (CD), alegando que havia, entre o estabelecimento industrial e o CD, uma operação de circulação de bens – comercial – ainda que, sem a transferência de titularidade. Para justificar sua posição, o STJ, no entanto, desconsiderou essa operação, entendendo que o estabelecimento

comercial é mera extensão do processo produtivo próprio, pois a Nestlé Brasil Ltda. produz, no Estado de São Paulo, os alimentos que comercializa, enviando-os para o Centro de Distribuição e, dali, para todo o Brasil (para o RS, naquele caso).

Sustenta que o STJ, sem entrar no mérito do acerto ou desacerto da decisão – o que é irrelevante no presente caso, inclusive – justifica a tomada desse posicionamento no sentido de coibir abusos pelos contribuintes que, ao produzirem e comercializarem os bens distribuídos, isto é, sem praticar operações comerciais com terceiros no Estado de origem, incluam elevada margem de lucro já na saída do estabelecimento industrial (antes, portanto, da chegada ao estabelecimento comercial – CD), de modo que essa operação gere a correspondente tributação na saída interestadual do Centro de Distribuição para o estabelecimento final e, por fim, faça com que o Estado de destino outorgue enorme crédito, porquanto já incluída a margem de lucro, na entrada do produto. A consequência desse efeito, segundo o Relator do acórdão do STJ, seria o benefício de o crédito fornecido pelo Estado de destino, igualar ou até superar o ICMS devido na saída, anulando a arrecadação do Estado de destino, ao passo que o ICMS integral ou quase integral já terá sido recolhido ao Estado de origem (com uma alíquota menor – 12 ou 7%, conforme o caso).

Informa que adquire bens de fornecedores terceiros, isto é, ao contrário da Nestlé Brasil Ltda., não produz os produtos que serão comercializados. Desse modo, no caso concreto, a transferência interestadual não poderia ter outra base que não “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” que é o critério a ser aplicado no presente caso (art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96). Em anexo, para esclarecimento do contexto e conteúdo da decisão, segue o inteiro teor do REsp 1.109.298/RS. Reproduz a ementa da citada decisão do STJ.

Assegura que o acréscimo da margem de lucro, na venda das mercadorias transferidas, dá-se no Estado da Bahia. Adquire produtos de diversos fornecedores (industriais na sua maioria, ou realiza importações), sendo que o ICMS é pago na saída do estabelecimento industrial fornecedor ou pela própria impugnante sobre o valor da importação, gerando o crédito neste exato valor. Posteriormente, a mercadoria é remetida aos diversos estabelecimentos no Brasil, pelo mesmo valor da entrada mais recente da mercadoria, sem qualquer agregamento de valor.

Observa que os estabelecimentos destinatários das mercadorias recebidas *pelo valor que foram adquiridas dos fornecedores ou importadas*, como o estabelecimento autuado, realizam a venda a terceiros, agregando-se valor e recolhendo-se o ICMS ao Estado de origem (como o Estado da Bahia, por exemplo). O crédito do ICMS é tomado pelo valor de entrada mais recente (valor pago quando da aquisição de terceiro fornecedores pelo Centro de Distribuição).

Entende que o equívoco de aplicação generalizada de precedente específico para uma situação concreta, é a edição da Instrução Normativa SEFAZ/BA nº 53/2013, publicada no DOE. Ocorre que a IN nº 53 vai muito além do acórdão do STJ e, com isso, viola claramente a dicção expressa da própria LC 87/96, porquanto aplica às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais critério (custo de produção) simplesmente *não previsto em lei*. Reproduz a Instrução Normativa nº 53/2013 e compara com o art. 13 da LC 87/96. Assevera que tanto a IN 53/2013, como o presente Auto de Lançamento que nela se sustenta, do disposto no art. 99 do Código Tributário Nacional, que reproduz. Pelo mesmo motivo, entende que a Instrução Normativa nº 53/2013 é nula, de pleno direito, sendo ato do Poder Executivo local em manifesto confronto com a legislação federal que, nos termos do citado artigo 146, da Constituição Federal, que transcreve.

A Constituição Federal não delega a definição do conteúdo da não-cumulatividade para o ICMS. Estabelece que o imposto será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado (art. 155, §2º, I). Portanto, se dúvida haveria quanto ao valor do crédito, ou ainda, quanto à interpretação do disposto pela lei complementar, a Constituição estabelece que o crédito de ICMS deve considerar o imposto pago na operação anterior, ou seja, o custo de aquisição, no caso concreto, nos termos do art. 14, § 4º, I, da LC nº 87/96. Sustenta que nem se diga que “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” seja equivalente ao “custo de aquisição” das

mesmas. Com efeito, o – valor da entrada mais recente – é uma definição legal e outra – custo de aquisição – é um conceito contábil. Jamais se poderá dizer que um conceito contábil conhecido seja aplicável à fixação de determinada base de cálculo sem que a lei expressamente assim preveja. No caso, é simples: valor de entrada mais recente não significa custo de aquisição. Valor é a grandeza monetária atribuída a um bem ou mercadoria por seu proprietário/vendedor, ou, dito de outro modo, é o *quantum* pago por um bem ou mercadoria. Custo de aquisição é um conceito contábil que é estruturado pela ciência contábil para formação contábil dos estoques. Transcreve o conceito de custo de aquisição dado pela norma contábil (CPC n.º 16, item 11).

Acrescenta que se a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais fosse o “custo de aquisição” haveria, por exemplo, que considerar os custos de transporte, manuseio (custos do CD), seguro e outros atribuíveis à aquisição dos produtos acabados (mercadorias). É mais do que o valor da entrada mais recente da mercadoria (que é apenas o preço pago ao fornecedor). Por outro lado, para definição do custo, excluem-se os tributos recuperáveis na escrita fiscal, o que nada tem de relação com o valor pago pela mercadoria adquirida. A fiscalização, em equívoco, utiliza o conceito contábil de “custo” como sinônimo de “preço” ou de “valor”, o que apenas gera enorme confusão. Afirma que o objetivo das regras do art. 13, § 4º da LC 87/96 é garantir que o Estado em que ocorre a agregação de valor tenha a receita do ICMS correspondente. Nada mais e nada menos do isso. A autuação fiscal aqui impugnada distorce o sistema, pois pretende que o Estado destinatário de transferências interestaduais tenha uma receita superior ao valor agregado na revenda de mercadorias.

Comenta que a prevalecer o que pretende a fiscalização baiana (sempre lembrando que a Bahia está, por vezes, na situação de Estado remetente de mercadorias adquiridas para revenda), o Estado de São Paulo deveria suportar um saldo de créditos de ICMS, sempre que lá uma empresa tivesse um estabelecimento de distribuição para outros Estados da Federação. E isso porque o valor da base de créditos do Centro de Distribuição (lançados com base no ICMS incidente na aquisição das mercadorias) seria maior que o os débitos das transferências (as quais deveriam excluir da base o ICMS e, pior, PIS e COFINS, tributos que sequer incidem sobre operações de circulação de serviços). Remata que desse modo, fazendo um exercício simples, em um CD localizado em São Paulo, se a entrada mais recente de uma mercadoria adquirida de outra unidade da Federação se deu por R\$ 1.000,00, entende a Fiscalização baiana que sua transferência deve se dar por R\$ 894,90, eis que descontados R\$ 212,50 relativos aos tributos recuperáveis (12% de ICMS e 9,25% de PIS/COFINS) e acrescidos R\$ 107,38 relativos aos 12% de ICMS incidentes na operação interestadual (cálculo por dentro). Ou seja, o CD teria um saldo credor de R\$ 12,61 a cada operação de compra e venda envolvendo mercadorias no valor de R\$ 1.000,00 (considerando mesmas alíquotas de ICMS na entrada e saída, o que é bastante comum, fornecedores localizados em Estados distintos do CD e transferências a estabelecimentos varejistas igualmente localizados em Estados distintos do CD). E isso, sem qualquer agregamento de valor, compra e venda ou movimentação financeira. Simplesmente utilizando o “critério” ilegal e absurdo “criado” pela fiscalização. Conclui que nos termos do art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar n.º 87/96, que se a entrada mais recente se deu por R\$ 1.000,00, a transferência interestadual deve se dar por esse mesmo valor, inquestionavelmente.

Apresenta que considerando, assim, que os tributos – seu custo – compõem a o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (o preço pago), não se devem excluí-los da base de cálculo do crédito de ICMS, agindo certo ao tomar crédito utilizando-se de tal critério. Dever ser nulificado o auto de lançamento.

Requer: (i) Seja recebida a impugnação, por tempestiva, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário lançado através do Auto de Infração até a decisão final; (ii) Ao fim, seja totalmente desconstituído o crédito tributário estampado no Auto de Infração, tendo em vista as razões elencadas na presente peça. Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos conforme o princípio da verdade real.

Às fls.109/148 a equipe de autuantes presta a informação fiscal. De início, aponta a manifestação sobre a matéria aqui tratada, da Procuradoria Geral do Estado no processo Administrativo PGE n.

2016.3263620, com a chancela do Procurador Chefe desta Especializada Fiscal, que reproduz.

Transcreve entendimento exposto nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Veronica Moreira Ramiro, em 24 de julho de 2018, que se pronunciou sobre o tema. Em complemento, reproduz estudo sobre a matéria, explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho realizado, confirmando o acerto deste procedimento fiscal.

Afirma que o objetivo 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. Cita o veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Começa pelo § 2º do art. 155 da CF/88 e o inciso II do art. 146 da Lei Complementar 87/96.

Afirma que a autuação se encontra em obediência ao contido na Carta Magna, e na Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, que prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao *valor da entrada mais recente* da mercadoria, assim entendido como, o *valor correspondente ao custo de aquisição* da mercadoria a ser incorporada ao *estoque* da empresa. Como visto, diz que há 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. Reproduz o que consta da LC nº. 87/96, e suas alterações.

Conclui que sem resquício de dúvidas, a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos nos institutos do Direito Privado/Empresarial/Societário ou 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.

Assevera que a dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapa, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96.

Ressalta que a lei complementar 87/96, no dizer de Ives Gandra Martins, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”. Diante desta lacuna, a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa (I.N.) 52/2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, traz à tona a interpretação do que deve ser compreendido por *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR)*, com suporte nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN). Para tanto, foi buscar no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão “VCMR”.

Salienta que a referida I.N. 52/13 não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto, haja vista que apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los. Aliás, diz que não é possível duvidar do acerto do legislador baiano que assim atuou, em face da clareza com que se apresentam os conceitos previstos no Direito Privado/Empresarial/Comercial para deixar melhor compreensível a redação da norma esculpida no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registra 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 (a Empresa) sempre pagará o mesmo valor total de imposto quando se referir a operações de transferências interestaduais.

Assevera a importância deste aspecto deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Nesta senda, diz que busca examinar, em outro contexto, qual é 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.

Toma 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 da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Sobre este conceito cita o art. 109 do CTN. Frisa que se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso. Em suma, o instituto de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) 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”.

Nesse sentido, diz ser a Contabilidade inerente ao Direito Comercial/Empresarial que disciplina como deve ser feita a “entrada mais recente” e o respectivo valor que deve ser aportado na conta “mercadoria” a ser incorporada ao estoque da empresa que faz a compra junto a terceiros. Ao fazer esse processo, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) traduz o sentido da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” como sendo o “preço de aquisição da mercadoria”. E dessa forma devemos integrá-lo ao Direito Tributário.

Discorre sobre como se dá o processo interpretativo do que deve ser compreendido como “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, trazendo 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.

Afirma que nessa linha de pensamento, é natural e lógico, que, 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. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*).

Anota 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). Para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela Contabilidade ou ciência contábil que possa se assemelhar à expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Conclui que se pode afirmar que a melhor inteligência para o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, é a de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o equivalente ao valor da mercadoria que foi registrado no “estoque” da empresa, no momento da

aquisição feita junto a terceiros. Ainda, quanto ao aspecto temporal, seria o valor registrado na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada no Estado de destino.

Discorre sobre o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria e o conceito de “custo de aquisição” previsto pelo “Comitê de Pronunciamentos Contábeis”. Por fim, diz que o tributarista Ives Gandra esclarece, em parecer emitido sobre essa matéria, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.” Defende isto apenas para as operações internas, mas a Empresa continua sendo a mesma quando ocorrem operações interestaduais.

Por outro lado, verifica como se contabiliza essa equivalência ou a mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Como já afirmado, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa, com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois essas parcelas não são consideradas “nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga”.

Assevera ser assim que está consignado no Direito Empresarial/Comercial ou na doutrina contábil. Esta é a mais adequada interpretação para definir esse ponto específico. Portanto, o “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Aduz a necessidade de se aprofundar na análise sobre o que quer dizer a expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” e da análise sobre o que quer dizer custo de aquisição.

Registra que o custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificado até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.

Frisa que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias. Desta forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal. O mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e COFINS, quando recuperáveis. No caso do IPI, se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias. Acrescenta que o valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição. Demonstra como se dá os registros contábeis numa operação de aquisições de mercadorias. Analisa uma situação prática dando exemplos.

Sustenta que como demonstrado, para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo ( $VCEMR = CUSTO\ AQUISIÇÃO$ ), a base de cálculo (BC) nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Assim, definido o “valor correspondente à entrada mais recente” -  $VCEMR (BC)$  no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Transcreve a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS e do PIS, contendo os mesmos argumentos contidos nos itens aqui analisados.

Afirma que a controvérsia jurídica ora em análise consiste em definir se se revela compatível ou se se mostra inconciliável com o estatuído no art.13, § 4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96 a inclusão do ICMS, COFINS e do PIS na base de cálculo ali prevista.

Aduz que para elucidar esta questão, traz à tona o julgamento do RE 574706, onde, em 15.03.17, seis Ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas. Em outras palavras, por ser tributo recuperável, o ICMS não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS.

Explica que as expressões utilizadas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, “hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina.” O valor correspondente à entrada mais recente “decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda/compra de mercadoria”. O valor que é recuperável (a exemplo de tributos como o ICMS, PIS E COFINS), não afeta o patrimônio, não faz parte do valor da mercadoria e é registrado em conta provisória na contabilidade da empresa.

Acrescenta que os citados tributos recuperáveis não permanecem no patrimônio do contribuinte, não lhes pertencem, pois deles não são titulares nem podem disponibilizá-los. São valores apenas que transitam pela contabilidade da empresa, para serem posteriormente repassados ou transferidos para o ente público estatal – União, Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por fim, afirma que eventual integração do valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre parcelas que não lhes pertencem, mas ao ente público estatal, desconfigurando o quanto previsto nos institutos do direito privado. Portanto, a parcela correspondente ao ICMS, PIS e COFINS pagos não tem natureza de despesas ou de custos, mas de simples desembolso provisório, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo do art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Sobre a questão arguida de retroatividade da I.N. 52/2013 do Estado da Bahia, explica que da mesma forma que a I.N. 52/2013, a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, é uma norma meramente de caráter procedimental. Nesse sentido, afirma que ambos os procedimentos poderiam se aplicar 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, que reproduz. Acrescenta a transcrição da decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em sede de Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001.

Aduz que a questão aqui debatida 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, Portaria, Decisão Normativa etc.), exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. 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.

Nota que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente 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.



Lembra 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.

Reitera ser vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, via Decisão Normativa, Decreto e Portaria, 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.

Sustenta que baseado 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 consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Salienta que, por outro lado, 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.

Diz que em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 nos 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 trabalho.

Remata que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa 52/2013, o fez apenas, para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas prescrições dos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 e o contido nas normas contábeis previstas no Direito Privado (Comercial, Empresarial ou Societário), o que deve se compreender por "valor correspondente à entrada mais recente", concluindo que esta expressão é equivalente ao "custo de aquisição".

Conclui que como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, solicita que os julgadores concluam pela Procedência Total deste Auto de Infração.

## **VOTO**

Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, fls. 09/19 e comprovante de recebimento fl. 07 CD fl. 08. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de

origem, superior a estabelecida em lei complementar, Convênios ou Protocolo, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada 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;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. 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 nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos Autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 09/19 e comprovante de recebimento fl. 07 CD fl. 08 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

O defendente alegou que não exclui os valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento. Disse que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base no qual se credita. Afirmou que esse entendimento está baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

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, § 8º, 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; ou*
- II o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.*

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. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

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 informaram que a autuação fiscal teve como suporte, além dos ditames legais, orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em 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 ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos Autuantes e pelo defendente, estabelece 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 (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 mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que 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 salientar, que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória.

A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 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 LC 87/96.

Constato 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.

Nesse sentido, entendo que está correto o entendimento fiscal, em apurar o valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que será recuperado pelo estabelecimento de destino, em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de sorte que não se repasse para o valor da mercadoria, o que o autuado chamou impropriamente de “custo”, parcelas que estariam onerando o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, em prejuízo do Estado que recebe em transferência; nesse caso, sim, implicando o princípio da não cumulatividade do ICMS. Prova da correção desse procedimento repousa na posterior inclusão do valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Dessa forma, e tendo em vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido, caberia ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, o que justificou a glosa, no presente PAF. O ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no § 7º, do art. 309 do RICMS/2012, considerando que o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido.

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 **206891.0020/18-3**, lavrado contra **LOJAS RENNEN S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$435.970,38**, 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 fevereiro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR