

**A. I. Nº** - 206891.3071/16-1  
**AUTUADO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07.12.2020

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0138-05/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96). Os tributos não cumulativos – ICMS, PIS e COFINS - que integram o rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição do valor da entrada mais recente. Entendimento sustentado por Parecer jurídico da Procuradoria do Estadual (PGE), e em decisões mais recentes do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Excluída da autuação parte dos valores lançados, visto que não tributados pelas contribuições federais, e a multa pecuniária de 60% do valor do imposto, com base no que dispõe o art. 106, I do CTN. Não acolhido o pedido de remessa dos autos para a realização de diligências. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016, exige ICMS no valor histórico de R\$109.498,58, em razão da seguinte irregularidade: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se, portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4, I, da Lei Complementar nº 87/96”*. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96”.

O sujeito passivo, às fls. 34/56 dos autos, apresenta sua defesa fazendo um descritivo da infração e ressaltando a tempestividade da sua petição inicial.

Discorreu que a autuação decorreu de suposto erro na determinação da base de cálculo nas Operações de Transferências Interestaduais entre seus estabelecimentos comerciais com origem nos Centros Comerciais de Distribuição em outros estados nas remessas para a filial da autuada localizada neste estado.

Pontuou que o trabalho da fiscalização tem como suporte central a Instrução Normativa do Estado da Bahia nº 52, publicada em 18 de outubro de 2013, a qual passou a determinar que na formação da base de cálculo do ICMS (art. 13, §4º, I, da LC 87/96), devem ser excluídos os Tributos Recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), e acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque da Empresa (Remetente). Entretanto, conforme será

demonstrado, o critério eleito pela fiscalização para a composição da “nova” base de cálculo, com base nos direcionamentos da IN nº 52/2013, deve ser afastado, conforme argumentos abaixo resumidos, razão pela qual o Contribuinte se vale da presente Impugnação, visando o cancelamento do crédito tributário exigido.

Reproduziu a alínea “a”, do inciso III, do artigo 146 da Constituição Federal, que estabelece normas sobre base de cálculo de imposto para afirmar que esta matéria é reservada à competência de Lei Complementar e destacou que em atendimento ao texto constitucional, é a LC nº 87/96 que possui competência para estabelecer a base de cálculo do ICMS. Assim, a referida lei prevê, para as operações de transferência, critérios para aplicação da correta base de cálculo do ICMS, nos termos do § 4º, I, art. 13 – norma que transcreveu na inicial.

Verifica, assim, que o legislador complementar elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nessas operações, de modo que quando o estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).

Ressaltou, em seguida, que atua no comércio varejista, comercializando produtos que, por vezes, são originados dos Centros de Distribuição (do mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade).

Portanto, diz que na realização das operações descritas, a Impugnante utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996.

Esclarece que, a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar, para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que a própria fiscalização denominou de “custo de aquisição”. Isto é, a última entrada com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

Em síntese, salienta que os i. Auditores Fiscais alegam que o valor do crédito de ICMS utilizado pela Impugnante seria maior do que aquele previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, pois os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) deveriam ter sido expurgados do “valor da entrada mais recente” da respectiva mercadoria.

Reiterou que esta conclusão pode ser revelada a partir da análise dos anexos do Auto de Infração, mais especificamente no “Demonstrativo de Apuração de Base de Cálculo [...]”, com a seguinte sistemática:

- Retirou o valor do ICMS, do PIS e da COFINS do valor de aquisição mais recente da mercadoria pelo Centro de Distribuição;
- Em seguida, acresceu o valor do ICMS sobre a operação de transferência/saída interestadual;
- Apurou o ICMS na operação com base no valor acima;

Apontou que adotando o procedimento realizado acima, a fiscalização fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado “custo de aquisição” da mercadoria. Contudo, afirma a defesa que o equívoco cometido pela Fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente” previstos pela LC 87/96. Isso porque, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo ou interpretação no sentido de que para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela fiscalização.

Destacou que, ainda que por hipótese, admita-se que a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar ao presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei nº 87/1996, que fala em “custo da mercadoria produzida”, importante frisar que tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o

que não é o caso.

O descrito do A.I. parece ter sido sustentado no precedente do Eg. STJ (Resp nº 1.109.298) que gira em torno da base de cálculo nas operações das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Não se trata, pois, do mesmo suporte fático da autuação em análise que envolve dois estabelecimentos comerciais.

Transcreveu Acórdão do Eg. STJ que decidiu pela aplicação do inciso II, ou seja, pela eleição da base de cálculo das empresas que possuem atividade industrial.

Ressaltou que a inspiração advinda do precedente acima, utilizada como respaldo pela fiscalização para efetuar a lavratura do presente Auto de Infração, não merece qualquer atenção, uma vez que a Impugnante não dispõe de estabelecimento industrial.

Portanto, diz ser insubsistente a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela Impugnante é maior que aquele previsto no inciso I, do § 4º, do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Sustenta mais à frente a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por instrução normativa.

Destaca que, conforme já mencionado, a divergência entre a base de cálculo adotada pela Impugnante e a base de cálculo pretendida pela fiscalização decorre exclusivamente da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, isto é, se não existisse a instrução normativa, a divergência ora em debate não existiria.

Considerando as instruções normativas como espécie do gênero maior de atos administrativos, cita o professor Alexandre Mazza (MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Administrativo. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014), ensina que as instruções normativas são atos expedidos *“pelo superior hierárquico e destinadas aos seus subordinados, são ordens escritas e gerais para disciplina e execução de determinado serviço público”*.

Na mesma linha, cita o consagrado administrativista Diógenes Gasparini (GASPARINI, Diógenes. Direito Administrativo. 8. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003) define as instruções normativas como *“a fórmula mediante a qual os superiores expedem normas gerais, de caráter interno, que prescrevem o modo de atuação dos subordinados em relação a certo serviço [...] Assemelha-se ao aviso, à circular e à ordem de serviço”*.

Desta forma, declara que a Instrução Normativa jamais poderá inovar no ordenamento jurídico, impondo ao contribuinte obrigações diversas daquelas previstas nas leis.

Assevera que a Instrução Normativa nº 52/2013 inova no tocante a base de cálculo do ICMS em operações de transferências e altera substancialmente a obrigação tributária da Impugnante, pois caso não existisse a referida Instrução Normativa seria impossível adotar o entendimento aplicado pela fiscalização no auto ora guerreado.

Reproduziu em seguida decisão deste E. Conselho de Fazenda com origem na Segunda Câmara de Julgamento (Auto de Infração nº 206891.0054/14-2, lavrado COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)), em caso idêntico do mesmo contribuinte, ora Impugnante, que definiu que a IN nº 52/2013 não pode se sobrepor à lei. Anexa, ainda, posicionamento do Eg. Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (Classe: Apelação, Número do Processo: 0524431-38.2014.8.05.0001, Relator(a): Lidalvo Reaiche Raimundo Britto, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 15/10/2016).

Deste modo, sustenta que decidir em sentido contrário implicaria em submeter o Estado da Bahia ao ônus da sucumbência.

Assim, para a defesa, resta claro que a Instrução Normativa guerreada nestes autos sucumbe diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, o que reforça as razões para cancelamento do presente auto de infração por estes Ilustres Julgadores, evitando-se assim,

potencial passivo decorrente de sucumbência judicial.

Alega quanto à impossibilidade de aplicação do entendimento exarado pelo fisco ao art. 13, § 4º, I da LC 87/96, à luz da Instrução Normativa nº 52/2013 retroativamente, ou seja, com efeitos prospectivos: Esclarece que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário prevista no § 4º, I, do art. 13º da LC 87/96. Argumentou que a postura reiterada da Administração pode ser confirmada pelo termo de encerramento de fiscalização contido no Livro de Ocorrência da Impugnante. Portanto, frisa que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do art. 146 do Código Tributário Nacional.

Registra que pautado pela chancela da própria Administração Tributária, a Impugnante sempre realizou o cálculo da base do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadoria entre os seus estabelecimentos, na forma do § 4º, I, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Nota que não se trata aqui de erro na determinação da base de cálculo de algum tributo. A divergência se restringe, apenas, ao enquadramento jurídico anteriormente homologado pela Administração.

Ademais, assinala que quando a Administração Tributária chancela o critério adotado por um longo período de tempo, está expedindo “norma complementar”. Assim, ao alterar, repentinamente o seu entendimento, surge uma incoerência no âmago da própria Administração, a qual, por si só, já enseja causa de nulidade do lançamento, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica e a razoabilidade, bem como enseja ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional. Neste passo, invoca a norma positivada pelo art. 100, do Código Tributário Nacional (reproduzida no texto da inicial).

Anexa também artigo de Hugo de Brito Machado (*In*, Comentários ao Código Tributário Nacional, Volume II, 2004, p. 94), no qual há de se reconhecer a impossibilidade da Administração Tributária Estadual proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão, já que o mesmo contraria “norma complementar” expedida pelas autoridades fiscais anteriores.

Por fim, caso o entendimento desses Ilustres Julgadores seja pela aplicação retroativa da IN 52/2013, na remotíssima hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, diz que deve, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I do CTN – que transcreve. Portanto, a defesa sustenta que a “interpretação” dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2012.

Afirma que há necessidade de diligência fiscal. Casos esses Ilustres Julgadores ainda entendam pela aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 ao caso concreto, ressalta alguns pontos não observados pela Fiscalização. Menciona que o método previsto na Instrução Normativa nº 52/2013, para definir o “custo de aquisição” – VEMR das mercadorias deve ser da seguinte forma:

*Passo 1: Tomar o valor correspondente ao valor da entrada mais recente no “Estabelecimento Remetente”, advinda de estabelecimento comercial ou industrial de outro titular;*

*Passo 2: Desse valor, retirar o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, do PIS e da COFINS)*

*Passo 3: Em seguida, adicionar o valor do ICMS na saída da mercadoria para o Estado da Bahia.*

Destaca que após análise da metodologia da Auditoria Fiscal, torna-se necessário que o processo seja convertido em diligência, a fim de que haja o refazimento de todo o seu trabalho:

**A) Da Não Incidência do PIS/COFINS Nas Transferências Interestaduais Entre Filiais.**

Pontua que a Instrução Normativa 52/2013 estabelece que o “valor da entrada mais recente” deve

ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento de outro titular.

Explica que a fiscalização deve ter a cautela em verificar se há alguma hipótese de isenção do PIS/COFINS na operação de venda (Terceiro) ao Centro Distribuidor (Estabelecimento remetente em outro estado), para não retirar PIS/COFINS inexistente da Base do ICMS, causando prejuízos ao Contribuinte.

Verifica que no Demonstrativo da Aud. Fiscal – “DEM Apuração VEMR”, em diversos casos, a auditoria considerou Notas Fiscais de Transferência de Mercadorias entre filiais da mesma pessoa jurídica para apurar o “Valor de Entrada mais Recente”, conforme amostragem apresentada no quadro de fl. 52. Diz ser pacífico que inexistente incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias entre filiais, tendo em vista que a própria Lei Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 1º e 10.637/2002, art. 1º) que rege essas contribuições é bem clara quanto à formação da base de cálculo: Valor do Faturamento.

Portanto, para a defesa, surge a necessidade de Diligência Fiscal, para fins de dedução do valor que a fiscalização pretende estornar por presunção - PIS e COFINS retirado do “Valor de Entrada Mais Recente”, nas hipóteses em que a fiscalização considerou com a última entrada “aquisições” de estabelecimento do mesmo titular (Operações de Transferência).

#### ***B) Da Não Incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem***

Afirma que a Fiscalização não se preocupou em verificar se algumas das mercadorias objeto do presente Auto, gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a Empresa fornecedora inserida no programa de Processo Produtivo Básico.

Para melhor visualização, referenciou os “Telefones Celulares”, que foram objeto da autuação, conforme exemplos reproduzidos no quadro de fl. 53.

Transcreveu o artigo 28 da Lei nº 11.196/05, com redação vigente à época dos fatos geradores. Pontuou que o mesmo ocorreu em relação ao “Microcomputadores” e “Autorrádios”, conforme exemplos indicados por amostragem, quadro de fl. 54.

Disse que nos casos exemplificados, caso o entendimento da fiscalização prevaleça, o que não acredita, a não incidência do PIS/COFINS nessas operações afasta qualquer suposto direito creditório do fisco baiano. Portanto, assevera que nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que seja verificado pela fiscalização no seu Demonstrativo as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Requer o conhecimento e o provimento à presente Impugnação para:

- julgar improcedente o lançamento, posto que o valor utilizado pela Impugnante como base de cálculo das operações fiscalizadas está totalmente de acordo com o inciso I, do § 4º, do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente”;
- julgar improcedente o lançamento, em razão da impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS estabelecida em Lei Complementar por Instrução Normativa;
- na remota hipótese de entender que a IN 52/13 é meramente interpretativa, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, que a “interpretação” dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não enseje a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2012;
- E, por fim, que seja deferida diligência realizada por fiscal estranho ao feito para que sejam expurgados da autuação os itens cuja legislação excluiu do campo de incidência o PIS e a COFINS.

Requer, ainda, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Na informação fiscal, fls. 109/145, os autuantes discorreram que o objetivo desta peça processual é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras Unidades da Federação.

Registram que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste trabalho, é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem 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.

Reproduzem os arts. 146 e 155 da Constituição Federal de 1988. Salientam que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Neste esteio legal, discorrem que em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no art. 13, § 4º, I, 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.

Registram, mais uma vez, que no texto constitucional a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Isso consta da LC nº. 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, I) – norma reproduzida na peça informativa.

Entendem, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada 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.

Ressaltaram que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, 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”) trazem essa mesma definição, ou seja, repetem literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Citam ensinamentos doutrinários de diversos tributaristas pátrios, entre eles Ives Gandra Martins (MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -- PARECER. Disponível em: <[www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../08/.../f165372077313p.doc](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../08/.../f165372077313p.doc)>. Acesso em: 14 jul. 2014), não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “*valor da entrada*”.

Diante de lacuna legislativa apontada, frisam que a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, trouxe 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, apontam que foi buscado no Direito Empresarial/Comercial/societário (contabilidade ou ciência contábil) qual seria a melhor definição para a expressão “VCEMR”.

Ressaltam, na sequência, que a referida I.N. 52/13 não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da

base de cálculo, portanto, essa norma apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Sustentam que não é possível duvidar do acerto do legislador baiano que assim atuou, em face da clareza com que se apresenta 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, no que concerne às operações de transferência, 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 (ou seja, a Empresa) sempre pagará o mesmo valor total de imposto quando se referir a operações de transferências interestaduais.

Declararam que a importância deste aspecto deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se o contribuinte 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.

Assinalaram que a guisa de encontrar a melhor resposta não só para as indagações acima e seguindo a ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, faz-se necessário avançar para a verificação dos seguintes aspectos/questionamentos:

- se a LC 87/96 não definiu o que seria “VCEMR”, o que está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) para suprir essa lacuna?
- existe alguma norma no Direito Privado/Comercial/Empresarial/Ciência Contábil que defina o que significa a expressão “valor correspondente à entrada mais recente” (VCEMR)?
- é possível o aproveitamento do contido no julgamento do RE 574706, ocorrido em 15.03.17, para interpretar o que quer dizer a expressão “VCEMR”, pois o STF decidiu que o ICMS, por ser *tributo recuperável*, não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS?

Neste diapasão, tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar nº 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, segundo os autuantes, 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”.

Sustentam que a definição do que se entende como “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, deve tomar por base as disposições do art. 109 do Código Tributário Nacional – CTN. Diz que lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária. Reproduziram, na peça informativa, o conteúdo do art. 109 do CTN.

Fizeram outras referências doutrinárias: Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 869) e advertência de Amaro (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 214-215): para sustentar que o silêncio da lei tributária significa que o instituto deve ser importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expreso, na própria norma tributária.

Em suma, entendem os autuantes que 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., 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”.

Inferem que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, pode fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, e tivesse o legislador a intenção de alterar a identidade do instituto do Direito Comercial/Empresarial ou da Ciência Contábil, espécies de direito privado (especificamente com relação à conceituação do que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Afirmam ser exatamente nessa linha de entendimento que lecionam os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário *quiser* determinar alguma modificação, urge que o diga *de modo expresse*. Posto isso, afirmam que Luciano Amaro leciona que inexistindo modificação do instituto de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*) pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Nesse sentido, sustentam 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, salientam que 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 deve ser integrado ao Direito Tributário.

Dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, disseram ser necessário também trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN (reproduzido na peça informativa) e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleeiro, procurando a melhor interpretação para a questão.

Afirmaram que segundo Coelho (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 3ª ed. - Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 575-576), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*), com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adicionam, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, verificam que Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicitam que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado (*Direito Empresarial/Comercial/Societário/Contabilidade*). Na visão de Machado (MACHADO, Hugo de Brito.



Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 82), é observado que se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Chamam atenção para o dizer que segundo Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11ª ed. atualizada por Mizabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1999, p. 687-688), as disposições combinadas do art. 109 e do art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercia/empresarial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificar lhes os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Adiciona Baleeiro (*idem.*, p. 691): Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. O conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado [no caso, no Direito Comercial/Empresarial/Contabilidade]. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, está proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, afirmam ser natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, deve ser buscada a solução nas próprias 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*).

Numa ou noutra situação, elucidam que não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado/Direito Empresarial/Comercial, em especial na Contabilidade ou Ciência Contábil, o que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, haja vista que a Lei Complementar nº 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 a expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado/Empresarial/Comercial/Societário.

E, como já afirmado, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) expediu norma orientando como deve ser feita a contabilização do “valor da entrada da mercadoria” no estabelecimento que fez a compra junto a terceiros. O fez, portanto, asseverando que esse valor da entrada da mercadoria deveria ser contabilizado com a exclusão dos tributos recuperáveis, pois estes não compõem o patrimônio da sociedade empresarial.

Pontuam que o exame dos estudos doutrinários se revela 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 se 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*”.

Assim sendo, afirmam 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.

Citam, mais à frente, o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, disponível em [http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf). Fazendo uma complementação ao Pronunciamento Técnico acima, os posicionamentos doutrinários apontam quais são as características dos tributos recuperáveis.

Fazem referência, mais uma vez, ao tributarista Ives Gandra (MARTINS, Ives Gandra da Silva. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE -- PARECER. Disponível em: < [www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../08/.../f165372077313p.doc](http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/.../08/.../f165372077313p.doc)>. Acesso em: 14 jul. 2014), que 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.*”.

Explicam que é exatamente isto que acontece quando a empresa adquire mercadorias junto a terceiros. Essa mercadoria ingressa no estoque do estabelecimento adquirente e quando houver posteriores transferências dentro da empresa (entre matriz e filiais ou entre filiais), não se pode falar em mudança de titularidade da mercadoria objeto dessas transferências, pois o inciso I do § 4, do art. 13 da LC 87/96 refere-se a mesmos titulares como condição para se operar a citada equivalência.

Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado contabilmente no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois essas parcelas não são consideradas “nem receita do que ela recebe nem despesa ou custo do que ela paga”.

É assim que está consignado no Direito Empresarial/Comercial ou na doutrina contábil. E, portanto, esta é a mais adequada interpretação para definir esse ponto específico. O “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, no entender dos autuantes, 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.

Pontuam que esse é o mesmo entendimento exarado por Fernanda Ramos Pazello, no artigo sob o título “Atuações Fiscais de ICMS em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular” (PAZELLO, Fernanda Ramos. Atuações Fiscais de ICMS em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular. Disponível em: <<http://www.pinheironeto.com.br/pages/imprensa-detahes.aspx?nID=333>>. Acesso em 20.01.2017), publicado em 03.10.2016.

Neste sentido, declaram que para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia precificar qualquer valor à operação, a LC 87/96, no seu § 4º do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações: § 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.”***

Registram que, buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (LC) 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando-se que o inciso I, do § 1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. No entanto, este comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na BC, quando se trata de operações de transferência interestadual.

Quanto ao inciso II, do § 4º, do art. 13 da referida LC, aborda que a BC é o custo da mercadoria produzida ou o custo de transformação. Sendo o custo de produção, óbvio que na sua composição

não existe ICMS, pois este vai ser embutido na BC quando da efetiva operação de transferência interestadual. Mesmo que ocorram várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a BC será sempre a mesma ou a original, i.e., o custo da mercadoria produzida. Assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp. 1109298-RS.

Ainda, com relação ao custo de produção, observa-se que a Lei Complementar nº 87/96 deu um entendimento restritivo ao custo, pois limitou a base de cálculo ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento). Por outro lado, reiteram que no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (empresa = contribuinte = sociedade empresarial) localizados em Estados diferentes, por não haver negócio mercantil, não há de se falar em negócio jurídico que revele um valor comercial para a operação.

Acrescentam que pensamento similar deve ser empregado para a hipótese do inciso I, sendo que agora se aplica este dispositivo quando o remetente for empresa comercial; já a segunda hipótese (inciso II) diz respeito ao remetente ser empresa industrial; e a terceira situação será tomada como parâmetro quando se tratar de produtos primários.

Disseram mais à frente que se a atividade da empresa autuada é mercantil/comercial e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens (adquiridos de terceiros e armazenados em estoques) de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresarial.

Em decorrência, sustentam que não resta dúvida de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que deve ser o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido.

Pontuam que da mesma maneira que ocorre com o custo da mercadoria produzida (inciso II), o custo de aquisição ou o “*valor correspondente à entrada mais recente*” (VCEMR) será praticamente o mesmo, ainda que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de centros de distribuição (CDs).

Explicando a dinâmica das operações em análise afirmaram que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer apenas e simplesmente movimentação do estoque da empresa, até que uma delas venha a efetuar a operação comercial de venda.

Destarte, disseram que se o “*valor correspondente à entrada mais recente*” (VCEMR) deve ficar neutro, evitando-se a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida a título de ICMS.

Discorreram na sequência uma análise acerca do que se deve entender por custo de aquisição:

*COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO: 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 de a 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, verificados até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.*

*REGISTROS CONTÁBEIS NAS OPERAÇÕES DE COMPRA DE MERCADORIAS: “Mercadorias são artigos adquiridos pelo comércio para revenda em seus estabelecimentos, seja a varejo, seja em atacado.”*

*TRIBUTOS RECUPERÁVEIS: 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.*

*FRETE: O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.*

*EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES: Na empresa que não mantém controle de estoques, usualmente as compras são registradas em contas de resultado específicas (Compra de Mercadorias, ICMS sobre Compra de Mercadorias, Fretes sobre Compras) sendo que na data de apuração dos resultados se faz o levantamento físico dos estoques para a contabilização do valor a débito de estoques e a crédito de conta de resultado, chamado “Estoques Finais de Mercadorias”.*

*IPI NÃO RECUPERÁVEL: A empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto.*

Transcreveram, a título exemplificativo, registros contábeis (D - Débito; e C - Crédito), relacionados com as operações em questão:

**1.4.1.7.1. Registro do valor total da nota fiscal do fornecedor:**

*D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)*  
*C – Fornecedores – Seabra Cia. Ltda. (Passivo Circulante)*

**1.4.1.7.2. Registro do ICMS recuperável:**

*D – ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)*  
*C - Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)*

**1.4.1.7.3 – Registro do frete:**

*D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)*  
*C - Fornecedores – Transportes Paulista Ltda. (Passivo Circulante)*

**1.4.1.7.4. Parcelas de crédito do PIS e COFINS não cumulativos:**

*D. PIS a Recuperar (Ativo Circulante)*  
*D. COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)*  
*C. Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)”.  
(FONTE: Disponível em: [www.portaldacontabilidade.com.br](http://www.portaldacontabilidade.com.br); acesso em 07.03.2016).*

Passaram em seguida a analisar uma situação na prática. Exemplificada quanto ao valor da entrada mais recente permanece o mesmo (com a exclusão dos tributos recuperáveis), conforme ilustração de fl. 129 e quanto ao valor da entrada mais recente alterado em função do destino (sem a retirada dos tributos recuperáveis), fl. 130.

Demonstraram que para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base imponível (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.

Ressaltaram ainda 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 precedentes. Assinalaram 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 nº 87/96 a inclusão do ICMS, COFINS e do PIS na base de cálculo ali prevista.

Para elucidar esta questão, trouxeram 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, foi pontuado que 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.

Disseram, ainda, que é exatamente isto o que consta do voto condutor da Min. Carmem Lúcia, então Presidente do STF, no julgamento do mencionado RE 574706, pois os magistrados decidiram que o valor correspondente ao ICMS, que deve ser repassado ao fisco estadual, não integra o patrimônio do contribuinte, não representando nem faturamento nem receita, mas simplesmente ingresso de caixa ou trânsito contábil.

Já o relator do RE 574706, Min. Marco Aurélio, afirmou que o valor o ICMS “*revela, isto sim, um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem competência para cobrá-lo*”. E continua ponderando que o ICMS é um “*valor que não passa a integrar o patrimônio do alienante, quer da mercadoria*”. Diz mais: “*Se alguém fatura ICMS, esse alguém é o Estado e não o vendedor da mercadoria*”.

O Min. Cezar Peluso, foi ao ponto certo da controvérsia ao expressar que “*o problema todo é que, neste caso, se trata de uma técnica de arrecadação em que, por isso mesmo, se destaca o valor do ICMS para efeito de controle da transferência para o patrimônio público, sem que isso se incorpore ao patrimônio do contribuinte*”. “*Trata-se de um trânsito puramente contábil, significando que isso, de modo algum, compõe o produto do exercício das atividades correspondentes aos objetivos sociais da empresa*”, no caso o valor da compra de mercadoria.

Observaram, ainda, sob o olhar do Min. Celso de Mello: “*que, para efeito de definição e identificação do conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110 [art. 109, idem], “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial”, razão pela qual, esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar a definição que aos institutos é dada pelo direito privado*”.

Salientaram, mais uma vez, que as expressões utilizadas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 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.

O conceito de “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, portanto, diz respeito ao valor que efetivamente vai sair dos cofres da empresa quando da compra de uma mercadoria ou tudo que de fato onera a entrada da mercadoria no estoque da empresa. Então, a doutrina do Direito Empresarial/comercial/contábil é farta ao asseverar que, além do valor da mercadoria, deve-se compor o custo de aquisição o valor do frete, seguro e do IPI (este último quando não recuperável, i.e., que seja considerado, de fato, um custo). As parcelas transitórias, no

caso o ICMS, PIS e COFINS, não integram o patrimônio da empresa, pois são recuperáveis e representam um desembolso a beneficiar a entidade de direito público que tem a competência para cobrá-las.

Reiteraram ser esta a interpretação colhida no Direito Empresarial, comercial ou nas normas contábeis/societárias, as quais devem ser importadas do Direito Privado, em obediência ao previsto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), para se afirmar que a BASE DE CÁLCULO do ICMS atinente ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) é o valor contabilizado pela empresa sob o título ou rubrica “mercadoria”, pois, ao fazer esse registro na contabilidade, a empresa exclui os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS, ficando como valor correspondente à entrada da mercadoria, o valor da compra ou da aquisição, com a inclusão de todas as parcelas que oneraram essa operação, tais como o frete, o seguro e o IPI (não recuperável).

Afirmaram mais uma vez que inexistente na Lei Complementar nº 87/96 o que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - VCEMR*”. Nesse sentido, mencionam o que mais se aproxima da expressão “VCEMR” contida no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 é o valor ou o custo de aquisição da mercadoria e este sempre foi entendido pela doutrina, e mesmo pela prática comercial (direito empresarial), como a despesa oriunda da compra de mercadorias, englobando tudo que a onera DEFINITIVAMENTE. O ICMS, o PIS e a COFINS não integram o custo de aquisição da mercadoria porque são parcelas alheias ao patrimônio da empresa (não compõem o estoque de mercadorias). São, portanto, itens TRANSITÓRIOS, não sendo deles titular o contribuinte e sim o ente público estatal.

Esclareceram que da análise da noção conceitual obtida nos institutos de direito privado (contabilidade, Direito Empresarial, normas contábeis) chega-se ao entendimento de que nem todo o valor contido na compra de mercadoria tem a natureza de “*valor correspondente à entrada mais recente (VCEMR)*”, sendo imprescindível para qualificá-lo o caráter de ‘definitividade’ da quantia desembolsada, o que não acontece com valores só transitados pelo patrimônio da pessoa jurídica, pois são pagos pela empresa sob condição, ou seja, sob regime jurídico, o qual, ainda que lhe dê momentâneo desembolso, não lhe outorga definitiva titularidade, pois pertencente ao ente estatal, num sistema em que opera o princípio da não cumulatividade. É por isso que os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) não fazem parte da formação da base de cálculo atinente ao “VCEMR”, pois não se qualificam técnica e juridicamente nesse conceito para fins e efeitos de caráter tributário.

Argumentaram de forma reiterativa 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, disseram que a 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, sustentam, mais uma vez, que 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 da retroatividade da I.N. 52/2013 do Estado da Bahia, os autuantes ressaltaram que da mesma forma que essa norma da SEFAZ-Ba, 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, disse que ambos 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 – reproduzidos na peça informativa.

Ao refutar o pedido de realização de diligência fiscal formulado pela defesa na inicial, listaram os seguintes argumentos:

**1. Da Não Incidência do PIS/COFINS Nas Transferências Interestaduais Entre Filiais:** afirmara, que não tem nenhum sentido esta alegação, pois no cálculo constante do demonstrativo (vide fls. do índice) todas as operações de transferências foram contempladas com alíquotas zeradas de PIS e COFINS.

**2. Da Não Incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem:** destacaram que para os casos mencionados pela Impugnante, cabe registrar que os efeitos foram produzidos somente a partir de setembro de 2012, conforme abaixo:

2.1) **Telefones portáteis e roteadores:** disse que recalcularam para reduzir a zero as alíquotas de PIS e COFINS dos telefones portáteis e roteadores no período de 18/09/2012 a 31/12/2012. Ressalte-se que os incisos VII e VIII, do art. 28 da Lei nº 11.196 de 21 de novembro de 2005 não estavam contemplados na sua redação original. Foram, portanto, incluídos pela Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012, art. 62 (transcreve).

2.2) **Microcomputadores e Autorrádios:** declara que no novo demonstrativo, o cálculo efetuado contemplou a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, conforme previsto na Lei nº 11.196, DE 21 de novembro de 2005 - Lei do Bem, Inciso II do art. 28. Na redação dada pela Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012, o art. 62 apenas acrescentou detalhes.

Assim sendo, sustentam que no novo demonstrativo, ora anexado, tanto em meio físico como em meio eletrônico, o cálculo foi efetuado contemplando a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, de forma que o débito lançado neste Auto de Infração foi reduzido de R\$109.498,58 para R\$109.112,14.

Nas considerações finais, os Auditores Fiscais autuantes disseram que a questão debatida neste breve trabalho 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.

Reportaram que se esse procedimento 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.

Notaram que a Unidade Federada 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.

Lembraram, mais uma vez, 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. Citaram mais uma lição de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Afirmaram ser exatamente isto o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação

indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização. Reproduziram as palavras do Ministro do STF, Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescri%C3%A7%C3%A3o%20e%20Decad%C3%94ncia%20Tribut%C3%A1rias%20Lei%20Complementar%20-%20201>>. Acesso em: 18 jul. 2008 - RE 560626/RS).

Sustentam, portanto, 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, com este procedimento, essas unidades estão 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.

Nesse diapasão, pontuaram que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 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 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*”.

Ao concluírem a peça informativa os autuantes pedem pela Procedência Parcial do Auto de Infração, para que seja mantido o valor de R\$109.112,14. Apresentaram novos Demonstrativos e mídia digital juntados às fls. 146 a 154 dos autos, com a exclusão da base de cálculo do ICMS dos valores de PIS e COFINS em operações em que não houve a incidência dessas contribuições em razão do benefício decorrente do programa de inclusão digital.

O contribuinte foi regularmente intimado da revisão operada pelos autuantes, conforme termo anexado à fl. 156, com a correspondente entrega dos novos Demonstrativos elaborados pela Auditoria Fiscal.

Em nova manifestação do contribuinte, às fls. 159/170, o mesmo discorreu acerca dos fatos que reduziram o Auto de Infração. Na sequência o contribuinte reproduziu as mesmas razões articuladas na peça defensiva inicial. Reiterou o pedido de insubsistência do Auto de Infração em razão de equívoco no critério da definição da base de cálculo, alegando que as operações praticadas não envolveram estabelecimento industrial e a fiscalização disse que teria que excluir da base de cálculo o PIS, COFINS e ICMS na última entrada da mercadoria no estabelecimento, adicionando em seguida o valor correto do ICMS sobre as saídas das mercadorias transferidas.

Em nova manifestação dos autuantes, às fls. 173/203, foram reexaminados os mesmos fatos alegados pelo autuado na inicial defensiva, com a reiteração dos argumentos lançados na primeira peça informativa. Voltaram a pedir pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$109.112,14, conforme demonstrativo de débito mensal reproduzido à fl. 146 dos autos.

Na assentada do julgamento ocorrida em 13 de agosto de 2017, ainda na relatoria do Conselheiro Ângelo Mário de Araújo Pitombo, o PAF foi convertido em diligência à Procuradoria do Estado (PGE), para a elaboração de Parecer Jurídico, ocasião em que foi observado que a matéria em exame tem sido objeto, em processos similares, de reiteradas decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, afastando a aplicação das normas positivadas na Instrução Normativa 52/2013, prevalecendo na esfera judicial baiana o entendimento de que a expressão “*valor da entrada mais recente*”, contida na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/97, é *aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem a exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria*. Pediu-se ainda que a PGE informasse se as recentes decisões do TJ-Ba em desfavor do Erário



foram objeto de interposição do recurso visando a manutenção da interpretação contida nas normas da IN 52/13.

A PGE, através do expediente juntado às fls. 214/215, verso, ressaltou ter havido, de quando suscitada a diligência até data mais recente, notável e importante modificação no panorama jurisprudencial, visto que a última e mais próxima decisão proferida pelo TJ-Ba, numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela Casa, filiou-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação. Fez-se, em seguida, referência ao Acórdão proferido nos autos nº 0553866-57.2014.8.05.0001, que dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, *verbis*:

**‘APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS D EMESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.**

*O deslocamento do composto químico entre estabelecimentos da mesma titular, para ser utilizado em seu processo fabril, não configura operação mercantil.*

*Os tributos recuperáveis não integram o conceito de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.*

*A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser ‘o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento’, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. A Instrução Normativa SAT nº 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar no ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.’*

Foi destacado em seguida que “O advento do aresto supracitado, representando o atual e recentíssimo entendimento do TJ a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, **logra evidenciar, segundo se nos afigura, a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção**”.

Em conclusão a parecerista da PGE declarou que:

*“Tal opinativo mereceu nossa chancela, assim como do Procurador Chefe desta Especializada Fiscal, representando, por conseguinte, a orientação desta Casa acerca do tema em debate”.*

Anexado às fls. 216 a 223 do presente PAF o inteiro teor do Acórdão originário do TJ/Ba, de relatoria do Desembargador Jatahy Júnior, relacionado com o tema objeto do Parecer Jurídico acima reproduzido.

Na assentada de julgamento ocorrida em 27/03/2018, já na relatoria do Consº Marcelo Mattedi e Silva, que ingressou no processo em razão da aposentadoria do anterior relator, o contribuinte, por seu advogado, foi cientificado do inteiro teor da Parecer jurídico da PGE (doc. fl. 231).

Sobre essa peça a defesa apresentou Manifestação (fls. 233/239), em que expressou a sua discordância com o pronunciamento da Douta PGE/PROFIS, agitando basicamente os argumentos anteriormente firmados na inicial.

Fez na sequência diversas considerações em torno de questões constitucionais, entre elas a igualdade, segurança jurídica, confiança. Ponderou ainda que a I.N. 52/13 não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo do imposto, visto ser um ato administrativo que deve respeitar a estrita legalidade não podendo inclusive extrapolar os limites do texto legal. Reafirmou, nesse contexto, que a LC 87/96 autoriza o valor da entrada mais recente, não fazendo qualquer restrição ao montante ou determinando forma de cálculo diversa que não seja o próprio valor da operação (entrada mais recente). No tocante à base de cálculo a I.N. 52/13 altera substancialmente a obrigação tributária da impugnante, pois se não existisse a referida

norma administrativa seria impossível o entendimento aplicado pela fiscalização no Auto ora guerreado.

Frisou, mais à frente, que o precedente citado pela PGE no seu Parecer não apresenta total identidade com o presente caso, pois o processo citado se refere a contribuinte industrial, de forma que a premissa utilizada altera totalmente o contexto posto na Lei Complementar que estabelece bases diferentes para empresas industriais e comerciais. Afirmou, ademais, que o Parecer da PGE não adentrou na análise da impossibilidade de alteração da base impositiva do ICMS por Instrução Normativa. No mesmo escopo há também impossibilidade de aplicação da I.N. 52/13 devido aos seus efeitos prospectivos, visto que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário, contida no art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/98. Portanto, para a defesa, a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação do I.N. 52/13, a teor do que determina o Código Tributário Nacional (CTN).

Nas suas razões conclusivas a defendente reiterou os pedidos formulados na inicial, pela Improcedência do Auto de Infração.

O autuantes, em nova intervenção nos autos (fls. 242/244, verso), em réplica aos termos da última Manifestação defensiva, reiteraram os termos do primeiro informativo fiscal, e expressaram nessa oportunidade a total concordância com o opinativo da D. Procuradoria Geral do Estado proferido em atendimento à diligência determinada por esta 5ª Junta de Julgamento.

Acrescentaram nas razões informativas outros destaques contidos no Acórdão que integra os autos do processo Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, a partir das informações prestadas pela PGE, às fls. 226/227 deste processo, conforme transcrição abaixo dos seguintes trechos:

(...)

**Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001**

[...]

**Assunto: ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.**

[...]

**Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.**

[...]

**A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.**

[...]

**Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.**

**Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator**

**RELATÓRIO**

[...]

Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6,

porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.

Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.

Asseverou, ainda, o "status" de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo

Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovimento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.

Relatados os autos, inclua-se em pauta para julgamento.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator

### VOTO

Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.

In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.

Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.

Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.

**Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:**

"1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto; (...)."

Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à "entrada mais recente da respectiva mercadoria" não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.

Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da "entrada mais recente" deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocitados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS,

ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.

**Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa [...] entre os estabelecimentos da mesma titular [...] representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.**

[...]

**Noutro giro, a Instrução Normativa n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.**

[...]

Diante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.

É como voto.

Salvador, 12 de dezembro de 2017.

Desembargador Jatahy Júnior

Relator“ (destaques acrescidos)

Ao finalizar essa nova peça informativa os autuantes reiteraram o pedido pela declaração de PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de uma única infração, que versa sobre a exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, repercutindo sobre o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia, onde se localiza o estabelecimento destinatário.

A presente exigência fiscal, foi detalhada nos Demonstrativos de Apuração do ICMS Creditado a Maior (Exercício de 2012), anexadas às fls. 09 a 14 verso dos autos e correspondente mídia magnética (fl. 08), cujas cópias foram entregues ao contribuinte quando da intimação do presente ato de lançamento.

Preliminarmente, mesmo não tendo o sujeito passivo suscitado questões formais, ao analisá-las, verifico que o lançamento cumpre com todos os requisitos legais, estando presentes os pressupostos exigidos na legislação vigente, para a sua validade.

A defesa foi apresentada tempestivamente, assinada por pessoa com legitimidade, tendo os argumentos apreciados pela fiscalização, de forma que não identifique a existência de irregularidades processuais que comprometam o exercício do contraditório e da ampla defesa, assim como a outros princípios consagrados no processo administrativo tributário.

Consta às fls. 16/17, verso, o Termo de Intimação CIENTIFICANDO O CONTRIBUINTE DO INÍCIO DE AÇÃO FISCAL, atendendo ao que dispõe o art. 26 do RPAF/99.

Portanto, não há máculas no processo que o possa contaminar de nulidades.

No tocante ao mérito, a fiscalização expurgou, nas operações de transferência para o estabelecimento localizado na Bahia, o ICMS, o PIS e a COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias.

Em relação ao ICMS, por exemplo, a auditoria fez a exclusão da carga de 12% ou 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência entre os estabelecimentos da autuada. Foi considerada como indevida, a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

A irresignação do contribuinte, está assentada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem metodologia de cálculo para a fixação do montante dos créditos fiscais, a serem apropriados no estabelecimento de destino das mercadorias, através da exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), valendo-se da interpretação que não teria amparo no texto da Lei Complementar 87/96, porém construída a partir das disposições da IN 52/2013, norma infra legal considerada pelas autoridades fiscais, de natureza meramente interpretativa.

Importante inicialmente destacar, que os valores lançados neste Auto de Infração foram em parte revistos, para excluir da cobrança, em atendimento parcial aos reclamos da defesa, das operações em que os valores do PIS e da COFINS não foram computados na operação, em razão da não incidência dessas contribuições federais por conta do benefício vinculado ao programa de inclusão digital. Por conta dessas exclusões o valor principal do débito foi reduzido de R\$109.498,58 para R\$109.112,14, sendo elaborados novos Demonstrativos juntados às fls. 146 a 154, incluindo mídia digital, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, conforme Termo de Intimação apensado à fl. 156, preservando-se o contraditório e a ampla defesa.

Afora esse aspecto quantitativo, revisado pela Auditoria, as demais questões suscitadas nesse processo são de natureza meramente jurídica, não remanescendo, no nosso entender, após aquela última revisão, controvérsias acerca das quantificações das diferenças apuradas a exigir remessa dos autos para revisão fiscal e contábil do feito. Calcado nessas razões, não vislumbramos necessidade de envio do presente PAF para a realização de diligências ou perícias fiscais.

Adentrando, doravante, no exame das questões de ordem substancial do lançamento tributário, observo que o contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a glosa dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme já sinalizado por nós, linhas acima.

Os autuantes, por sua vez, se valeram de conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e de conceitos contábeis, conforme detalhamento contido nas peças informativas, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Gravita a discussão travada neste processo, em torno da interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, § 4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Objetivando esclarecer os contornos da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96, e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

*Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.*

A previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis usualmente aceitas, ou seja, no

momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado na conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal, para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência, deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de saídas interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno, com a alíquota cheia (17% ou 18%), e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, § 4, I da LC 87/96, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, que deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Tomemos como exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

- a) A empresa adquiriu no Estado (ES) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00** e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicada a alíquota de 12% resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado;
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68, que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética, aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado a natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/crédito.

Firmado na lógica contábil acima exposta, o art. 13º, § 4º, I da LC 87/96, deve ser necessariamente interpretado no sentido de que o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na operação de origem, devem ser excluídos da base de cálculo para fins de apropriação dos créditos fiscais no estabelecimento destinatário.

Fundamentado nessas premissas, é de se concluir, que os comandos normativos contidos na Instrução Normativa 52/13, destacando-se por pertinência com o caso em exame, o item 2, apresentam natureza interpretativa e não inovam na ordem jurídica. Estes comandos se coadunam perfeitamente com as prescrições do art. 106, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se, portanto, aos fatos pretéritos.

Neste contexto, as bases legais em que se assentou o presente lançamento de ofício estão corretas, visto que alicerçadas no descumprimento do texto que integra o art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 309, inc. VII, alínea “a” do RICMS, (Dec. nº 13.780/12), e item 2 da Instrução Normativa nº 52/2013.

Sustentando a tese aqui exposta, esta Junta de Julgamento encaminhou o presente PAF, visando à emissão de Parecer Jurídico pela Procuradoria do Estado da Bahia, que consignou às fls. 214 a 215verso dos autos, que houve, recentemente, importante modificação no panorama jurisprudencial, visto que a última decisão proferida pelo TJ/BA, implicou numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela casa, filiando-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação.

Foi feita referência ao Acórdão proferido nos autos do processo nº 0552866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, *verbis*:

**‘APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS D EMESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.**

*O deslocamento do composto químico entre estabelecimentos da mesma titular, para ser utilizado em seu processo fabril, não configura operação mercantil.*

*Os tributos recuperáveis não integram o conceito de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.*

*A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser ‘o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento’, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. A Instrução Normativa SAT nº 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar no ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.’*

Registrou a PGE, que o advento do aresto supracitado, representando o atual e recentíssimo entendimento do TJ-BA a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, logrou evidenciar a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.

Na mesma linha de entendimento acima, exposto a decisão proferida 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 Verônica, em 24 de julho de 2018, que assim se pronunciou:

***“Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:***

***‘os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários’.***

*Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN nº 052/2013, gerando o*

***reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de 'valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria' “.***

Concluo, portanto, com base nos entendimentos acima alinhavados, especialmente no Parecer da PGE juntado aos autos, alicerçado na mais recente jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência de estabelecimentos do contribuinte situados em outras Unidades da Federação, relativos a aquisições feitas naquelas Unidades Federadas (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, § 4º, I da LC 87/96, e IN nº 52/13) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Importante destacar, ainda, que o Supremo Tribunal Federal (STF), em decisão recentíssima, em sede de Recurso Extraordinário, com repercussão geral, acolheu a tese de não incidência total do ICMS sobre o deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte localizado em Estado distinto. Ora se não há incidência na origem da operação, vedado se torna o crédito integralmente no destino, de forma que se essa decisão não for modulada nos seus efeitos, o estorno de crédito a que caberia fazer o contribuinte seria de maior expressão monetária.

Pela importância da questão, transcrevemos abaixo parte do teor da referida decisão, no Recurso Extraordinário com Agravo (ARE nº 1255885 – Mato Grosso do Sul – MS), proferida através do Plenário Virtual, em 25/06/2020, com repercussão geral e publicada em 15/09/2020, do DJE nº 228, conforme abaixo:

*Título: Incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos.*

*Descrição: Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos arts. 150, I e 155, II, da Constituição Federal, se incide o ICMS sobre o deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos localizados em estados distintos com fundamento no Código Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul e no art. 12 da Lei Complementar 87/1997, tendo em vista a existência de ato mercantil ou transferência de propriedade.*

*Ementa: Recurso extraordinário com agravo. Direito Tributário. Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Deslocamento de mercadorias. Estabelecimentos de mesma titularidade localizados em unidades federadas distintas. Ausência de transferência de propriedade ou ato mercantil. Circulação jurídica de mercadoria. Existência de matéria constitucional e de repercussão geral. Reafirmação da jurisprudência da Corte sobre o tema. Agravo provido para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento de modo a conceder a segurança.*

**MANIFESTAÇÃO**

*Trata-se de agravo contra decisão de inadmissão de recurso extraordinário interposto, com fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pela Terceira Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Mato Grosso do Sul, cuja ementa reproduzo:*

***APELAÇÃO CÍVEL EM MANDADO DE SEGURANÇA - ICMS - TRANSFERÊNCIA DE BOVINOS DE UM ESTADO PARA OUTRO - INCIDÊNCIA. OCORRÊNCIA DE FATO GERADOR, AINDA QUE A MOVIMENTAÇÃO SEJA ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO PROPRIETÁRIO - ARTIGO 12 DA LC 87/96 - INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 166. RECURSO DESPROVIDO.***

*A movimentação de gado bovino de um Estado para outro, ainda que permaneça com um mesmo proprietário, constitui fato gerador do ICMS, conforme previsto no Código Tributário Estadual, agasalhado pelas disposições do Decreto -Lei nº 406/68 (artigos 1º, I;*



2º, § 1º), conforme o permissivo da Constituição da República (artigo 155, II, § 2º XII) e, em especial, no artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96.

Não foram opostos embargos de declaração.

No recurso extraordinário, a parte recorrente alega violação dos arts. 5º, LV e LXIX; 93, IX; 150, I; e 155, II, da Constituição Federal.

Quanto à repercussão geral, alega que a causa possui relevância sob as perspectivas jurídica, social e econômica, porque teria havido violação dos princípios da legalidade - ao se admitir a incidência de tributo sem a ocorrência de fato gerador - e do devido processo legal. Igualmente, a prevalecer o entendimento do acórdão recorrido, alega que ocorreria significativo impacto social decorrente da mudança do conceito de mercadoria e circulação. Sob o ponto de vista jurídico, está em questão a alteração da regra-matriz de incidência do ICMS, ao se incluírem negócios jurídicos não mercantis no âmbito de tributação do imposto. Quanto aspecto econômico, afirma que haveria aumento de preço das mercadorias em função do custo fiscal derivado da transferência de estoque, o qual seria embutido no ato de comércio dirigido ao consumidor final.

No mérito, sustenta a parte recorrente que a hipótese de incidência de ICMS extraída da ordem constitucional se limita aos atos de mercancia, caracterizados pela circulação jurídica do bem na qual há transferência de sua propriedade. Portanto, não basta o deslocamento físico ou econômico do bem no caso de semoventes.

Afirma que o ato administrativo que culminou na exigência de ICMS em razão da transferência interestadual de bovinos da Fazenda São Paulo (localizada na cidade de Ribas do Rio Pardo/MS) para a Fazenda Santa Marlene (localizada na cidade de Presidente Venceslau/SP), ambas pertencentes às partes recorrentes, sem a alteração da titularidade da propriedade dos animais contraria o que foi estabelecido na Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça e na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Alega, ainda, que, no acórdão impugnado, a legislação local (Código Tributário Estadual) teve indevida prevalência sobre lei complementar nacional (LC nº 87/996) e a Constituição Federal.

Pugna a parte recorrente, enfim, por ordem mandamental para que o estado recorrido se abstenha de cobrar ICMS em situação correspondente à transferência interestadual de bovinos e de promover atos que impeçam essa operação, bem como emita as notas fiscais de produtor rural necessárias para o referido transporte, sem as condicionar ao prévio recolhimento do imposto.

Em contrarrazões no apelo extremo, o recorrido defende a higidez do acórdão hostilizado, pois não haveria em sede constitucional a vedação da incidência na hipótese, ao passo que o art. 12, I, da Lei Complementar 87/1996 preconizaria a tributação de ICMS sobre as saídas de mercadoria de estabelecimento, ainda que para outro do mesmo titular. Ademais, alude não existir ofensa ao princípio da legalidade, porque haveria parâmetros legais estaduais e nacionais que viabilizariam a exação. Colaciona o recorrido julgados de tribunais de justiça para corroborar a tese de que a jurisprudência e a doutrina se teriam firmado pela circulação econômica de mercadorias como critério para a incidência do ICMS. Em outras palavras, seria devida a tributação em operação de circulação de mercadorias no ciclo de circulação da riqueza entre contribuintes autônomos, embora em concreto correspondam ao mesmo proprietário e não haja transferência de titularidade. Por fim, argumenta que o devido processo legal foi respeitado na decisão recorrida.

Transcrevo, ainda, o arcabouço normativo com o qual a parte recorrida justificou a atuação do Fisco e defendeu a interpretação contida no acórdão recorrido, notadamente quanto aos dispositivos da Lei Complementar nº 87/1996 e do Código Tributário do Estado de Mato Grosso do Sul, respectivamente:

Art. 11 (omissis)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 13 (omissis)

§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.

Artigo 38 O imposto Sobre a Circulação de Mercadorias tem como fato gerador a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

(...)

§ 2º - Considera-se, também, saída de estabelecimento a mercadoria que, pelo estabelecimento executor da industrialização, for remetida diretamente a terceiros adquirentes ou a estabelecimento diferente daquele que a tiver mandado executar.

§ 3º - Para efeito desta Lei considera-se mercadoria qualquer bem móvel, novo ou usado, inclusive produtos naturais e animais vivos.

Artigo 39 Não se considera fato gerador a saída do estabelecimento:

(...)

III de produto agropecuário ou proveniente da indústria extrativa, em bruto ou submetido a beneficiamento elementar quando:

a) transferido a outro estabelecimento do próprio contribuinte, localizado no mesmo município;

b) remetido a outro estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiros, localizado no Estado, para tratamento, beneficiamento, cruzamento, acasalamento ou para qualquer outra finalidade com o objetivo de reprodução ou melhoria, desde que o estabelecimento de origem tenha que retornar;

c) a devolução do produto de que trata o inciso anterior ao estabelecimento de origem.

Artigo 43 A base de cálculo de imposto é:

V nas transferências de mercadorias para estabelecimento do próprio remetente ou seu representante, situado em outro Estado, o preço de venda do estabelecimento destinatário, no momento da remessa, deduzida de 20% (vinte por cento) e ainda deduzidas as despesas de frete e seguro;

Artigo 69 O Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias relativo às operações realizadas por produtor, será recolhido de acordo com as normas estabelecidas neste Capítulo.

I O imposto será recolhido:

1 Pelo próprio produtor:

a) no caso de saída de produtos para outro Estado.

Passo a me manifestar.

*De início, dou provimento ao agravo para avançar na análise do recurso extraordinário.*

*A respeito da matéria atinente à alegação de ofensa ao devido processo legal, verifica-se que essa não possui repercussão geral, por pressupor o reexame de legislação infraconstitucional, bem como de fatos e provas. Incide sobre o ponto a orientação firmada para o Tema nº 660, ARE nº 748.371/MT.*

*Constata-se também que não procede a alegação de violação do art. 93, inciso IX, da Constituição Federal, haja vista que a jurisdição foi prestada, no caso, mediante decisões suficientemente motivadas, não obstante contrárias à pretensão da parte recorrente. Anote-se que o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral desse tema e reafirmou a orientação de que a referida norma constitucional não exige que o órgão judicante se manifeste sobre todos os argumentos de defesa apresentados, e sim que ele fundamente, ainda que sucintamente, as razões que entendeu suficientes para formar seu convencimento (AI nº 791.292/PE-RG-QQ, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 13/8/10).*

*Igualmente, verifica-se óbice à cognoscibilidade de capítulo recursal atinente à legalidade tributária, com base na Súmula nº 636 do STF, porque a Corte a quo compreendeu ser hígido o lançamento tributário, o qual estaria autorizado pelo Código Tributário Estadual, pelo Decreto-Lei nº 406/1968 e pela Lei Complementar nº 87/1996. Logo, não cabe recurso extraordinário por contrariedade a essa norma-princípio quando sua verificação pressuponha a revisão da interpretação dada a normas infraconstitucionais na decisão recorrida. Nesse sentido vão os seguintes julgados: RE nº 626.359/DF-AgR, Primeira Turma, Relatora a Ministra Rosa Weber, DJe de 7/2/13; e AI nº 762.365/SC-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe de 1º/8/12.*

*Por isso, compreendo que a matéria controvertida e passível de conhecimento na via do recurso extraordinário cinge-se à incidência de ICMS no deslocamento de mercadorias de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em distintos estados. Ou seja, está em xeque o conceito de circulação de mercadorias, nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal.*

*O tema debatido nos autos apresenta relevância jurídica, social, política e econômica, porquanto versa sobre a conformação constitucional da principal fonte de receita dos estados e envolve a neutralidade fiscal na espacialidade de um mercado nacional único, visto a complexidade da atividade tributante em um Estado Federal e o respectivo imperativo de inexistirem barreiras tributárias de natureza geográfica. Ademais, discute-se a correção de decisão jurisdicional e de entendimentos das administrações tributárias em relação à Lei Complementar nº 87/1996 e à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, esse, na condição de Corte de Precedentes.*

*Com esteio nos arts. 1º e 6º do Decreto-Lei nº 406/1968, o STJ editou o seguinte enunciado sumular de nº 166: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Além disso, sob o rito dos recursos repetitivos, a Corte Superior fixou tese de julgamento com os mesmos dizeres da súmula referida no bojo do Tema nº 259, com relatoria do então Ministro do STJ Luiz Fux, na qual se discorreu sobre a não incidência do ICMS sobre o mero deslocamento de equipamentos ou mercadorias entre estabelecimentos de titularidade do mesmo contribuinte, em razão da ausência de circulação para fins de transferência de propriedade.*

*Em face dessa diretriz jurisprudencial, cotejada com posicionamentos coincidentes e diversos no âmbito dos demais órgãos do sistema de Justiça, registro que tramita nesta Corte a AD C nº 49, na qual se busca a declaração de constitucionalidade dos arts. 11, § 3º, inciso II; 12, inciso I; e 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/2006, nos quais se definiu, respectivamente, o princípio da autonomia de estabelecimento, o fato gerador de ICMS também na hipótese de saída de mercadoria, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, e a base de cálculo relativa a essas operações. Na espécie, o governador requerente pleiteia a ratificação da presunção de constitucionalidade desses dispositivos*

*com vistas a afirmar a opção legislativa pela tributação de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos autônomos do mesmo sujeito passivo.*

*Pois bem. No Tema nº 297 da repercussão geral, cujo paradigma é o RE nº 540.829/SP, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Gilmar Mendes e Relator para o acórdão o Ministro Luiz Fux, DJe de 18/11/14, fixou-se a tese de julgamento de que não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem. Nesse julgamento, ficou assentado que prevalece a acepção jurídica da expressão circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS, pois essa somente é caracterizada pela transferência de titularidade do bem.*

*Na verdade, a correlação da incidência do ICMS com a saída de mercadoria do estabelecimento decorrente de negócio jurídico representa diretriz jurisprudencial consolidada e originada sob a égide das ordens constitucionais pretéritas, conforme se depreende das seguintes razões argumentativas do Ministro Sepúlveda Pertence, expostas no RE nº 158.834/SP, Tribunal Pleno, Relator Sua Excelência, Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, DJ de 5/9/03:*

*Firmou-se na jurisprudência desta Corte, sob a vigência do regime constitucional anterior, o entendimento de que não basta, para a incidência do ICM, o simples deslocamento físico da mercadoria, sendo necessário que a saída decorra de negócio jurídico ou operação econômica.*

*Com base nessa orientação, foram declarados inconstitucionais, por ofensa ao art. 23, II, da Carta de 1969, dispositivos legais editados por diversas unidades federadas, que previam a incidência do ICM no deslocamento de matéria-prima do estabelecimento produtor para o industrial da mesma empresa. Assim se decidiu nas Representações 1.181-PA, Mayer, RTJ 113/28; 1.292-MS, Rezek, RTJ 118/49; 1.355-PB, Oscar Corrêa, RTJ 120/1.001; e 1.394-AL, Falcão, RTJ 122/932, relativas aos chamados casos da cana própria.*

*Nesse mesmo julgamento, com a finalidade de sustentar interpretação ampliativa da expressão circulação de mercadorias, o Ministro Ilmar Galvão inaugurou divergência, com posterior adesão do Relator, sob o fundamento da necessidade de substituição do conceito de circulação econômica, consistente na passagem da mercadoria de uma etapa a outra do ciclo que se inicia na fonte primeira de produção e se última com sua entrega ao consumidor final, pelo de circulação jurídica, limitado a atos jurídicos conducentes à transferência de titularidade dos bens tributáveis e contido na abrangência conceitual do primeiro, sendo que aquele é a materialidade do ICMS, nos termos do art. 155, I, b, da Constituição Federal, ao contrário do que ocorria no antigo Imposto de Vendas e Consignações (IVC). Por imperativo lógico, foi excluído desse conceito a circulação física da mercadoria, pois essa não teria relevância para o Direito Tributário. No entanto, essa corrente ficou vencida no julgamento no Plenário.*

*Em notável síntese do saudoso Ministro Maurício Corrêa, que também revela a matriz constitucional da controvérsia, assim se conceituou a operação de circulação:*

*25. Ora, não podendo a reserva legal estar dissociada do sistema constitucional que vincula o imposto à circulação de riquezas, tenho que o tributo incide somente sobre a saída de mercadoria que, por constituir-se transferência de posse ou de propriedade, traduza operação de circulação.*

*[...]*

*27. A Constituição Federal, ao empregar a expressão operação, concebeu-a como o movimento de mercadorias relativo à titularidade dos negócios jurídicos. Assim, enquanto se realiza o ciclo produtivo, dentro de uma mesma unidade econômica, em geral, na própria empresa, não há falar em fato gerador do ICMS a autorizar a incidência do tributo, de conformidade com a jurisprudência desta Corte (Representação*

1181-PA, RTJ 113/28; AgRag 131941, RTJ 136/414; RE 100892, DJ de 31.05.85; RE 113090, RTJ 121/1271, dentre outros julgados).

*Em função dessas premissas jurídicas, a jurisprudência do STF é no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos de propriedade do mesmo contribuinte não configura circulação de mercadoria, descaracterizando-se o fato gerador de ICMS. Nesse aspecto, mostra-se irrelevante que a origem e o destino estejam em jurisdições territoriais distintas. Vide:*

**AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS E ATIVO FIXO ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UM MESMO CONTRIBUINTE SITUADOS EM ESTADOS DISTINTOS DA FEDERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. AUSÊNCIA DE FATO GERADOR. JURISPRUDÊNCIA SEDIMENTADA NO STF. REITERADA REJEIÇÃO DOS ARGUMENTOS EXPENDIDOS PELA PARTE AGRAVANTE. MANIFESTO INTUITO PROTETATÓRIO. APLICAÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ARTIGO 1.021, § 4º, DO CPC/2015. MANTIDA A MAJORAÇÃO DOS HONORÁRIOS DE SUCUMBÊNCIA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO (ARE nº 1.123.549/PR-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Luiz Fux, DJe de 20/9/19).**

*Agravo regimental em recurso extraordinário com agravo. 2. Direito Tributário. 3. ICMS. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade. Não incidência. Precedentes. 4. Ausência de argumentos capazes de infirmar a decisão agravada. 5. Agravo regimental a que se nega provimento (ARE nº 1.190.808/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe de 6/8/19).*

*Cito, ainda, os seguintes julgados do STF: RE nº 1.039.439/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 7/2/18; ARE nº 1.063.312/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Edson Fachin, DJe de 19/12/17; ARE nº 676.035/PB-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Alexandre de Moraes, DJe de 31/8/17; ARE nº 764.196/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 7/6/16; ARE nº 756.636/RS-AgR, Primeira Turma, de minha relatoria, DJe de 30/5/14; RE nº 422.051/MG-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Eros Grau, DJe de 25/6/10; RE nº 267.599/MG-AgR, Segunda Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJe de 11/12/09.*

*As múltiplas decisões proferidas sobre essa matéria pelos eminentes Ministros do Supremo Tribunal Federal tornam recomendável que o Tribunal estenda esse entendimento, objeto de pacífica jurisprudência em ambas as Turmas desta Corte, à sistemática da repercussão geral, com todos os benefícios daí decorrentes, notadamente com a fixação de tese a ser observada pelos demais órgãos julgadores pátrios.*

*Ante o exposto, manifesto-me pela existência de matéria constitucional e de repercussão geral da questão suscitada no recurso extraordinário e pela ratificação da pacífica jurisprudência do Tribunal. Consequentemente, dou provimento ao agravo para conhecer em parte do recurso extraordinário e, na parte conhecida, dar-lhe provimento, de modo a conceder a ordem de segurança pleiteada pelos impetrantes com vistas a determinar que o estado recorrido se abstenha de cobrar ICMS em situação correspondente à transferência interestadual de bovinos entre estabelecimentos de titularidade dos recorrentes, sem a configuração de ato mercantil, assim como de promover atos que impeçam essa movimentação. Por outro lado, emita o estado as notas fiscais de produtor rural necessárias para o referido transporte, sem as condicionar ao prévio recolhimento do imposto.*

*Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF.*

*Custas ex lege.*

*Proponho, por fim, a seguinte tese de julgamento:*

*Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.*

*Brasília, 25 de junho de 2020.*

*Ministro Dias Toffoli*

*Presidente*

*Documento assinado digitalmente*

No tocante à penalidade aplicada de 60%, o percentual se encontra previsto na legislação do ICMS, em dispositivos contidos na Lei nº 7.014/96, citados no Auto de Infração (art. 42, inc. VII, letra “a”).

Essa questão não foi objeto de apreciação no Parecer da Procuradoria Estadual. Observo, todavia, que merece ser acolhido o pedido de não aplicação de multa expresso pelo contribuinte, pois há, no presente caso, uma excludente de ilicitude da penalidade pecuniária, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, no art. 106, inc. I, com contém a seguinte redação:

*Art. 106 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. (destaque nosso).*

O lançamento fiscal em lide, aplicou as normas de interpretação da legislação tributária relacionadas com a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo, veiculadas através da Instrução Normativa 052/2013 sobre fatos geradores ocorridos em 2012. Portanto, os fatos autuados são anteriores à edição da IN 052/2013 aplicada para fundamentar legalmente a autuação.

A referida Instrução, explicitou com maior clareza, a correta interpretação das normas tributárias e contábeis relacionadas à exclusão dos denominados tributos recuperáveis (ICMS e PIS/COFINS), do valor do custo das mercadorias transferidas e destinadas à posterior comercialização. Nessa perspectiva, tratando-se de interpretação que não inova no ordenamento jurídico, porém, estabelece de forma mais precisa os conceitos contábeis e fiscais relacionados à formação da base de cálculo nas transferências de mercadorias, aplica-se ao caso a excludente de incidência da penalidade prevista no art. 106, I do CTN. A superveniência de norma interpretativa, através da IN 52/2013, afasta a aplicação da multa por infração, mas não elide a ocorrência de creditamento indevido de ICMS e os efeitos patrimoniais decorrentes da apuração incorreta do imposto. Incabível a incidência a este caso das disposições contidas no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), para a exclusão dos demais consectários legais (juros moratórios e atualização monetária)

Considerando o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a redução do valor autuado de R\$109.498,58, para R\$109.112,14, conforme revisão efetuada pelos autuantes na primeira Informação Fiscal, além da exclusão da multa pecuniária de 60%.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3071/16-1**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA SUPERMERCADOS)**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor principal de **R\$109.112,14**, e demais consectários legais (juros moratórios e atualização monetária).

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR