

A. I. N° - 206891.0025/14-2
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S.A.
AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05.11.2014

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0205-05/14

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 pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Não acolhido o pedido de exclusão ou redução da multa por falta de amparo legal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 16.7.2014, com a seguinte imputação: "Fiscalização do exercício de 2010 - estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo de ICMS superior ao previsto no inciso I, do § 4º, do art. 13, da LC 87/96 - valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CD's), com destino à filial localizadas neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração devido (menor que o previsto em lei). Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2010. Valor exigido: R\$787.045,57. Aplicada a multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra "a", da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa (fls. 48/115) suscitando, de início, a preliminar de nulidade em razão do método utilizado pela fiscalização na lavratura do Auto de Infração.

Em síntese, a autuação afirma que a Impugnante ao remeter mercadorias do Rio Grande do Norte para suas Filiais localizadas na Bahia não poderia utilizar como base de cálculo o *valor da entrada mais recente*, mas deveria ter utilizado o valor do *custo*.

Na fiscalização que originou este Auto de Infração a Impugnante disponibilizou aos autuantes os arquivos: Sintegra, Sped, e Notas Fiscais do Centro de Distribuição por amostragem.

A defesa historiou que Fiscalização elaborou a autuação da seguinte forma:

1º) o Sr. Fiscal escolheu uma determinada mercadoria, por exemplo Cinto 35002, para fazer análise;

2º) utilizou o valor de aquisição da mercadoria, correspondente ao *valor da entrada mais recente*, optou por escolher a entrada de valor maior (alegando que este escolha beneficia a Impugnante). Aqui o Sr. Fiscal reconhece que há diversas entradas da mesma mercadoria no mesmo dia;

- 3º) do valor desta entrada foram retirados os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS;
4º) do valor desta nova base de cálculo encontrada, é calculada a diferença entre as bases de cálculo.
5º) com o valor da diferença de base de cálculo, a Fiscalização, em seguida, adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do Estado da Bahia.
6º) após, os autuantes calcularam, multa de 60% sobre cada valor de ICMS supostamente não recolhido.

Ressaltou que o método utilizado pela Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei, ou seja, o método é contrário à Lei e à Jurisprudência e por isso o Auto de Infração seria ilíquido.

Assim, para a defesa, os autuantes criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente).

Fez menção aos princípios da verdade material e do devido processo legal no processo administrativo, insculpido no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal.

Citou também aspectos princípios lógicos relacionados com a ampla defesa, contraditório, juiz natural, publicidade dos atos processuais, duração razoável do processo, motivação das decisões, tratamento paritário conferido às partes envolvidas no processo etc.

Transcreveu ensinamentos doutrinários relacionados com essa temática.

Disse que o critério utilizado na autuação, via alteração da base de cálculo do ICMS, através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS, traz em seu bojo flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilíquido. Mencionou as disposições do art. 142, do CTN.

Apontou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF reforça este posicionamento em reconhecer no Acórdão 2402-01319 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária que o Auto de Infração é nulo sempre que se apoia em base de cálculo equivocada conforme ementa transcrita:

“(...) ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos essenciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade por víncio material.”

Pidiu a decretação de nulidade do Auto de Infração em face da fragilidade do método utilizado.

Quanto ao mérito passou a discorrer sobre questões de direito.

Afirmou que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela Impugnante ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros e que nas operações interestaduais foram consignados nos documentos fiscais valores superiores àqueles estabelecidos em *lei complementar, convênios ou protocolo*, uma vez que não foram expurgados o ICMS, o PIS e a COFINS do valor das mercadorias transferidas.

Declarou em nenhum momento, a Impugnante alterou os valores utilizados para a base de cálculo.

Que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, criou um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar.

Esclareceu que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consistiu na forma de calcular o ICMS (base de cálculo) conforme exemplificado abaixo:

Exemplo 1 - Operação praticada legalmente pela Impugnante: Riachuelo/CD Rio Grande do Norte transfere mercadoria para o Estado da Bahia. O CD RN dá entrada na Nota Fiscal por R\$100,00 e Transfere para a Filial Bahia por R\$100,00.

Exemplo 2 - Operação que o Fisco Estadual – BA diz que a Riachuelo deveria ter praticado:

O CD RN / Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria expurgando (retirando) o ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo.

Então:

O CD RN/Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria para a Riachuelo/Bahia/Salvador por R\$100,00 – 17% (icms) -7,6% (cofins) - 1,65% (pis) = R\$75,43 (seria a base de cálculo que o Fisco Estadual da Bahia entende como correta)

Que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria. Apresentou fluxograma para demonstrar o quanto alegado.

Ressaltou, seguida, que na legislação do RICMS/BA não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente **com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS** desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada e que a Impugnante segue *ipsis literis*, o comando contido na Lei Complementar 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente. Compilou na peça defensiva o teor da citada norma.

A Impugnante trouxe também a discussão as disposições da legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para demonstrar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também SEM QUALQUER MENÇÃO À EXPURGO DE ICMS, conforme texto abaixo:

“RICMS-RN

Artigo 69. A base de cálculo do imposto, quando não prevista de forma expressamente diversa em outro dispositivo regulamentar é:

(...)

III – na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

a) ***o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;***

A explicar a logística, ressaltou que a Operação da Impugnante consiste em receber a mercadoria na Filial CD RN (Centro de Distribuição de Natal) e transferir tal mercadoria para a Filial Bahia e nesta operação ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

Fez, mais à frente, referência à consulta junto à **FISCODATA** para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais e obteve a seguinte resposta:

“De: Consultoria Fiscodata

[mailto:consultas@fiscodata.com.br]

Enviada em: segunda-feira, 30 de julho de 2012 08:56

Para: *Bian*

Cc: nfrosi@fiscodata.com.br

Assunto: Re:[017936/2012]-Base de Calculo do ICMS – Transferência Estadual-Bahia

CLIENTE: 7670-LOJAS RIACHUELO S/A

Perfil: ALL. Acesso a todas as áreas

Bom dia!

Em relação a base de cálculo do ICMS utilizada na transferência de estabelecimento da mesma empresa, a empresa utiliza com regra geral o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Exemplo : Fornecedor da mercadoria entrega a nota fiscal com da base de calculo R\$100,00 no nosso centro de distribuição, o nosso centro distribuição localizado no RN dá entrada nesta nota fiscal a R\$100,00 e transfere para a filial da Bahia a R\$100,00, visto que é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Pergunta: *Quando o Centro de Distribuição emitir NF para a filial da Bahia, na base de cálculo, ele deve expurgar o valor do ICMS, ou seja retirar o ICMS da entrada (17% fornecedor e Centro de distribuição) ?????*

Deve emitir a NF para a Bahia com a base de cálculo menor R\$100,00 - 17% = R\$83,00 ???

Se o Centro de Distribuição emitir a NF com a base de cálculo R\$100,00 e não R\$83,00, quando a filial da Bahia der entrada na NF a R\$100,00, poderá ser considerado crédito indevido????

Grata,

RESPOSTA:

Prezado(a)Cliente;

Bom Dia!

Em atenção, respondemos:

Em pesquisa a legislação do ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo a ser adotada para fins de transferência de mercadorias, e o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, sem se tratando de operações internas, observando o que consta no parágrafo 7º do art. 17 da Lei nº 7014/96.

Já nas operações interestaduais, deverá ser observado o parágrafo 8º do art. 17 da Lei nº 7014/96.

Nível: 0 - MENU PRINCIPAL

Nível: 1 - BAHIA

Nível: 2 - ICMS

Nível: 3 - LEI ORGANICA - LEI N° 7014/96

LEI N° 7014, DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996

(DOE DE 05.12.96)

Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

(...)

Subseção II

Da Base de Cálculo

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

(...)

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

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

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

(...)

Atenciosamente, Amauri Jr Consuloria-ICMS” (Grifos Nossos)

A Empresa Impugnante traz à baila a Consulta 084/2014 respondida pela SEFAZ/SC sobre o tema:

"Ementa: ICMS Empresa Comercial- Transferência de Mercadoria para estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado da Federação. Base de Cálculo Valor de Entrada. Definição. Disponibilizado na página da SEF em 01.08.2014. Da Consulta: Narra a Consulente que efetua importação de Pneumáticos de Borracha para revenda no mercado nacional e que, por possuir filiais nos estados de São Paulo e Minas Gerais, efetua transferência de parte destas mercadorias para essas filiais. Diante disso pergunta se na saída destas mercadorias em transferência para suas filiais deve usar o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme previsto no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense e, em caso afirmativo, se o valor da entrada corresponde ao valor de custo do produto, assim entendido o valor da aquisição menos os tributos recuperáveis. O processo foi analisado no âmbito da Gerência Regional conforme determinado pelas Normas Gerais de Direito Tributário de Santa Catarina, aprovadas pelo Dec. nº 22.586/1984. A autoridade fiscal verificou as condições de admissibilidade.

É o relatório, passo à análise.

Fundamentação

Trata a hipótese de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes unidades federativas, que ganha interessante relevo pela determinação da participação de cada Estado envolvido na repartição do ICMS.

A base de cálculo do imposto, por força da alínea a do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, deve estar prevista em lei complementar. Buscando dar efetividade ao comando constitucional, foi editada a Lei Complementar de nº 87, de 13.09.1996, que através de seu artigo 13 indicou os elementos que devem integrar a base de cálculo do imposto. Importa notar 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.

O inciso I deste mesmo artigo estabelece que a base de cálculo do imposto na saída de mercadorias, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, será o "valor da operação". Pelo fato de "valor da operação" se tratar de termo indefinido na hipótese de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o §4º do mesmo artigo analisado, reproduzido no **artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense**, tratou de delimitar a abrangência deste termo:

§ 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.

A base de cálculo prevista no inciso I acima transcrita será aplicada quando o estabelecimento remetente for mercantil. Já a base de cálculo prevista no inciso II aplica-se no caso de o remetente ser industrial e a prevista no inciso III, quando se tratar de produtos primários.

Se a atividade do estabelecimento consulente é mercantil, conforme afirmado na consulta, dúvidas não restam 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 artigo 13 da LC 87/96.

Visto isso, resta analisar o alcance da expressão "valor da entrada mais recente". Este é o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha adquirido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie e qualidade daquela que será transferida.

Ora, o "valor da entrada mais recente" não é sinônimo de "custo de aquisição da mercadoria". Para as empresas mercantis, o ICMS é tributo recuperável e o IPI é custo. As contribuições sociais ao PIS e à COFINS podem ou não ser recuperáveis em função da forma de tributação do lucro da empresa e demais variáveis previstas em legislação própria. Já o custo de aquisição é variável, dependendo da forma de recuperação do ICMS, IPI, PIS e COFINS de cada pessoa jurídica. Assim, o valor da entrada é diferente do custo de aquisição, daí a impropriedade de se querer atribuir similaridade a conceitos diferentes.

Ademais, como visto acima, o ICMS integra o preço da mercadoria e, por consequência, integra o valor da entrada, mas não integra, no caso de empresa mercantil, seu custo de aquisição.

A legislação do ICMS utiliza distintamente as expressões “valor de entrada”, “valor de saída” e “custo da mercadoria”, demonstrando ciência da diferença existente entre os termos. (...)

Exemplo:

Suponhamos que a empresa G adquire mercadorias no Estado por R\$1.000,00 e que as transfere a preço de custo (por hipótese) para outro estabelecimento da mesma empresa. No livro Registro de Entradas, vai escriturar a mercadoria pelo valor de R\$1.000,00 e o imposto correspondente por R\$170,00. A transferência deverá ser registrada no livro Registro de Saídas pelo mesmo valor: R\$1.000,00.

A questão também foi analisada, incidentalmente, na Informação GETRI nº 56/200, que cuidava de transferência de mercadorias para fins de determinação do valor adicionado:

Com efeito, a teor do art. 146, III, a, da Constituição Federal, é de competência privativa da União, legislar, mediante lei complementar, sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição.

No caso em apreço, a diferença apontada decorre da prática contábil de registrar o valor da entrada da mercadoria pelo valor líquido (sem o ICMS), enquanto a saída é registrada pelo valor bruto (com o ICMS).

Ocorre que o ICMS integra sua própria base de cálculo por expressa disposição legal (LC 87/96, art. 13, §1º, I). A expressão “valor da mercadoria”, como visto acima, denota o “preço”, real ou arbitrado, pelo qual se faz a saída. Neste sempre deve estar incluído o ICMS. O preço é o valor cobrado pelo vendedor do comprador ou o valor pago pelo comprador ao vendedor que, no caso do ICMS, inclui o imposto.

Mantendo a fidelidade à definição legal de valor adicionado, como a diferença entre o valor das mercadorias saídas e o valor das mercadorias entradas, esse valor deve ser computado segundo o mesmo critério em ambos os casos. O critério compatível com a definição legal de base de cálculo é o que considera o valor da mercadoria com o ICMS incluso, tanto na entrada como na saída da mercadoria.

A questão suscitou dúvida também em contribuinte situado no Estado do Paraná, sendo que o Setor Consultivo da Secretaria da Fazenda daquele Estado se manifestou acerca do tema no mesmo sentido aqui abordado:

Para ilustrar, aduz que a mercadoria adquirida em operações internas, por R\$1.000,00, excluído o valor de ICMS de R\$170,00, terá o custo de R\$830,00; a mesma mercadoria, adquirida por uma das citadas filiais, junto ao mesmo fornecedor paranaense, custará R\$892,00, que excluído o valor do ICMS de R\$62,00, terá também o custo de R\$830,00. E se o estabelecimento paranaense vier a transferir a mesma mercadoria para filial estabelecida em outra unidade da Federação, o fará por R\$1.000,00, ou seja, em valor superior à aquisição direta pela segunda, levando o fisco daquele local a suspeitar sobre a legitimidade do valor.

Ao final, indaga se no “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” está compreendido o ICMS da compra ou apenas o seu custo, depois de deduzido o ICMS, haja vista a mercadoria ser inventariada no Registro de Estoques pelo custo sem tributo. Alerta, na oportunidade, que a transferência da mercadoria será contabilizada pela nota fiscal de transferência e o seu valor, se não for igual ao custo da mercadoria mais o ICMS calculado, não fechará com o custo da entrada no estabelecimento destinatário.

Ao que se responde:

A expressão “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação.

Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$1.000,00.

Pelo fato de o estabelecimento remetente de mercadoria em transferência para filial situada em outro Estado da Federação ser mercantil, não resta dúvida que deve utilizar como base de cálculo dessa operação o valor da entrada mais recente previsto no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, e que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, por ser o “valor da entrada” termo distinto de “custo de aquisição da mercadoria”.

Resposta

Pelo exposto, proponho que seja respondido à consulente que:

a) a base de cálculo que deverá utilizar nas transferências de mercadorias para estabelecimento de sua titularidade situado em outro Estado da Federação será aquela prevista no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, desde que o remetente seja caracterizado como empresa comercial;

b) o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis.

É o parecer que submeto à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários. PAULO VINICIUS SAMPAIO AFRE II - Matrícula: 9507191

De acordo. Responda-se à consulta nos termos do parecer acima, aprovado pela COPAT na Sessão do dia 26/06/2014

A resposta à presente consulta poderá, nos termos do § 4º do art. 152-E do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário (RNGDT), aprovado pelo Decreto 22.586, de 27 de julho de 1984, ser modificada a qualquer tempo, por deliberação desta Comissão, mediante comunicação formal à conselente, em decorrência de legislação superveniente ou pela publicação de Resolução Normativa que adote diverso entendimento." (Grifos Nossos)

Corroborando com o entendimento sobre a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (entrada mais recente), transcreveu a Consulta feita ao Estado do Paraná, com o seguinte teor:

"SETOR CONSULTIVO/ANO: 1995/CONSULTA Nº: 041, de 07 de fevereiro de 1995./SÚMULA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS./CONSULENTE: RIBEIRO VEÍCULOS S/A./RELATOR: FERNANDO TISHIKAWA

A Conselente expõe possuir filiais em outras unidades da Federação, para as quais as operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda, adquiridas em operações internas à alíquota de 17%, sujeitam-se à alíquota de 7%. Esclarece que tem dúvida quanto à interpretação do disposto no inciso I do art. 13 do Regulamento do ICMS-RICMS, aprovado pelo Decreto nº 1966/92, que tem a seguinte redação:

"Art. 13. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 8933/89, art. 12):

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;"

Para ilustrar, aduz que a mercadoria adquirida em operações internas, por R\$1.000,00, excluído o valor de ICMS de R\$170,00, terá o custo de R\$830,00; a mesma mercadoria, adquirida por uma das citadas filiais, junto ao mesmo fornecedor paranaense, custará R\$92,00, que excluído o valor do ICMS de 62,00, terá também o custo de R\$830,00. E se o estabelecimento paranaense vier a transferir a mesma mercadoria para filial estabelecida em outra unidade da Federação, o fará por R\$1.000,00, ou seja, em valor superior à aquisição direta pela segunda, levando o fisco daquele local a suspeitar sobre a legitimidade do valor.

Ao final, indaga se no "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" está compreendido o ICMS da compra ou apenas o seu custo, depois de deduzido o ICMS, haja vista a mercadoria ser inventariada no Registro de Estoques pelo custo sem tributo. Alerta, na oportunidade, que a transferência da mercadoria será contabilizada pela nota fiscal de transferência e o seu valor, se não for igual ao custo da mercadoria mais o ICMS calculado, não fechará com o custo da entrada no estabelecimento destinatário.

Ao que se responde:

A expressão "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação.

Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$1.000,00.

E, no caso, não há que se falar em preocupação de natureza fiscal junto ao fisco do Estado de destino, vez que tal regramento decorre do Convênio ICM nº 66/88 (art. 9º, I), que constitui a legislação básica de todos os Estados e do Distrito Federal.

Por derradeiro, esclarecemos que, caso os procedimentos da Conselente estejam em desacordo com a presente resposta, deverá adequá-los no prazo de quinze dias, contados da data da ciência desta (art. 565 do RICMS)." (Grifos Nossos)

Nesse sentido, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, a Impugnante não encontrou nenhum comando que a obrigasse ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Em seguida fez considerações em torno da legislação do ICMS e os conceitos de ICMS relacionadas à "entrada mais recente" x "custo".

Que o legislador utilizou os conceitos de "**entrada mais recente**"; "**custo**" e "**preço**" conforme a atividade e operação desempenhada e praticada do sujeito ativo da obrigação tributária, sendo que a Jurisprudência entende que o conceito de "**valor da entrada mais recente**" é o valor pelo qual o Remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência (valor de face da nota fiscal de aquisição contraposta ao valor de face da nota fiscal de transferência).

Tratou mais à frente da quebra do pacto federativo. Que o Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebrou o **Pacto Federativo** à medida que a Impugnante não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de estar infringindo legislação do Estado do Rio Grande do Norte, e lhe pagando menos tributo do que o devido.

Mais à frente passou a abordar questões relacionadas à aplicação da IN 52/2013.

Salientou que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador. Além disso, esta Instrução Normativa afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos. Que a Instrução Normativa, nada mais é do que um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo Chefe de Serviço ou Ministro de Estado a seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público.

Ressaltou, ainda que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a IN 52/2013 não pode respaldar auto de infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Corroborando com este entendimento citou doutrina e decisões administrativas e judiciais, afirmando que os Tribunais Superiores são pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivem em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa subjacente.

Fez referência também ao Princípio da Irretroatividade Tributária.

Mais à frente declarou que o presente Auto de Infração traz diversos julgados com o escopo de comprovar, inutilmente, que o valor da base de cálculo do ICMS utilizado pela Impugnante nas transferências interestaduais seria um valor "a maior" (valor da entrada + ICMS + PIS + COFINS). No entanto, a partir da análise dos julgados apontados pela Autoridade Fiscal restaria comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso da Impugnante.

Frisou que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, relacionado ao Acórdão 1^a JJF 1120—01-13 foi lavrado contra a Impugnante e não pode ser utilizado ao caso em comento pois nesta autuação o Sr. Agente Fazendário atua por expurgo apenas do ICMS da base de cálculo, enquanto no auto objeto desta DEFESA, o r. Sr. Fiscal inova expurgando da base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS + PIS + COFINS.

Que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente à Impugnante em 1^a instância conforme comprovaria o Acórdão proferido pela 1^a JJF, nº 1120-01-13, decisão esta constante do auto de infração aqui guerreado.

Ademais, a Autoridade Fiscal trouxe o julgado da empresa Nestlé cujo conteúdo transcreveu na peça de defesa, com o seguinte teor:

"Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9) EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE A FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º DA LC 87/96.

1 Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela Recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado Gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º da LC 87/96.

2. Em resumo, a Recorrente fabrica mercadorias em São Paulo- SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo –SP, antes de proceder à remessa.

3. Constatou o arresto que, na saída das mercadorias de Centro de Distribuição paulista, a Recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).

4. A Sociedade Empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias de terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensando com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de Destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl.1.172v).

5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular- artigo 13, §4º, da LC 87/96.

6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, §4º, II da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).

7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculo específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo fiscal regular assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição." (Grifos Nossos)

Quer o caso da Nestlé não se subsume, em hipótese alguma, às operações praticadas pela Impugnante, à medida que há na decisão acima, a constatação de que a empresa Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é Inciso II do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96., por se tratar de atividade comercial. No caso da Impugnante há que se aplicar o Inciso I do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 e não o Inciso II.

Outrossim, no próprio julgado da Nestlé, na Ementa, o Ministro Relator Castro Meira do E. Superior Tribunal de Justiça reconheceu que "os incisos da Lei Complementar estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial e o Inciso II não pode ser aplicado à Impugnante haja vista que a Impugnante não é estabelecimento industrial.

Além disso, há no auto de infração o julgado proferido pelo Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia – CONSEF cujo teor segue transscrito a seguir: "Decisão do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia- CONSEF.

1ª Câmara Nr sessão 033/2009. Data do Julgamento: 05/06/2009

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À

LEGAMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimentos comerciais da mesma empresa ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.... Decisão unânime.”

Que a própria Decisão do CONSEF – Bahia juntada ao Auto de Infração determina que “**deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.**”

Enfim, as decisões não podem ser utilizadas como paradigma às operações praticadas pela Impugnante.

Trouxe ainda à baila a decisão relacionada ao Auto de Infração - A. I. N° 206891.0016/12-7, acórdão proferido pela JJF nº 0112-01-13, cuja decisão final fora desfavorável à Impugnante contendo VOTO Divergente proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO, transscrito a seguir:

“VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração ongmano do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.

O lançamento fiscal tem fulcro no (...)

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da la JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei. ACÓRDÃO CJF N°0092-11114 5

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS incidente naquela operação.

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa n052/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custodas mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do ~4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas - inciso 11 do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.

Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.

Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda

entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, in verbis:

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

(...) Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: 7º - Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo: 1- o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifas meus).

ACÓRDÃO CJF W 0092-1/4 6 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão "valor da entrada mais recente".

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

*A meu ver, o vocábulo **valor da entrada contido no texto da norma** conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.*

*Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do § 7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o **preço** de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.*

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente e atos de mercância.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4 da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas na norma objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II - aplicável às mercadorias industrializadas - o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.

Já na hipótese do inciso I- mercadorias objeto de revenda - resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator. Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Ressaltou que não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável à Impugnante, cumpre salientar que o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante seu Conselho Fiscal Estadual. Ademais esse mecanismo de apuração de “custo de aquisição” é completamente equivocado visto que o legislador não se refere a “custo” no caso de

transferência de estabelecimento comercial. Aqui o legislador utiliza a expressão “valor da entrada mais recente”.

Tratou em seguida da abusividade da multa, sustenta a excessividade dessa parcela do Auto de Infração, no percentual de 60%. Entende que neste caso houve flagrante **efeito confiscatório** ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

Ao finalizar a peça de defesa formulou os seguintes pedidos:

(I) que seja acolhida a preliminar de Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja anulado;

(II) caso as preliminares não sejam acolhidas, que seja **julgada totalmente procedente a Impugnação, a fim de que seja anulado o auto de infração em apreço** em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da **base de cálculo do ICMS** nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;

(II) caso não seja julgada procedente a presente Impugnação, **que seja reduzida a multa aplicada à Impugnante**, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

Foi prestada informação fiscal, 23/09/2014, apensada às fls. 123 a 146 do PAF.

Preliminarmente os autuantes registraram que, em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto ao pedido de nulidade afirmaram que o trabalho de auditoria tem total amparo na legislação do ICMS, conforme será abordado quando da apreciação do MÉRITO, bem como foi lastreado na I.N. 52/2013 que ESCLARECE essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente INTERPRETATIVO. Sendo norma INTERPRETATIVA, a mesma retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), transcrita no corpo do Auto de infração sob apreciação.

Quanto ao mérito disseram que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Tomaram como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 DEFINIU que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve **CORRESPONDER AO VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**, restando colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

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” e assim está expresso no art. 109 do CTN:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários.

Nesta ordem conceitual, transcreveu *lições do jurista Leandro Paulsen, “in verbis”*:

... quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste...

... não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda. Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos do promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente ...

Citou também ensinamentos doutrinários de Luciano Amaro (2004): *o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso.*

Em suma, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientou que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado 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 expresso*.

Em seguida fez considerações em torno das disposições do art. 110 do CTN, a partir do escólio dos Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comentário:

“Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, 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.

Continua Coelho (*ibidem.*, p. 576): Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adiciono, 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, 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*. Explicita 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.

Na visão de Machado (1998), 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.

Por fim, no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – 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. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, disse ser natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**, haja vista que a Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

De acordo com a ciência contábil, o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Para tal desiderato, afirmou ser de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE**.

Assim sendo, utilizou-se como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a intelecção de que o **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA** para a filial localizada neste Estado (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de **MAIOR valor**, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o COFINS da operação da última ENTRADA (pois se referem a **tributos recuperáveis**), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o ITEM 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) Estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante, que assim dispõem:

ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).

Que a apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os TRIBUTOS mencionados já eram considerados RECUPERÁVEIS na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º, do art. 144, ambos do CTN, “*in verbis*”:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (g.n.)

No que concerne ao posicionamento doutrinário, declarou que a doutrina assevera que estas são as características dos **tributos recuperáveis**:

[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...]. (g.n.)

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação.” (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 126).

[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.” (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

Por força de mandamento constitucional, sustenta ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de ENTRADAS decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, creditamento a MAIOR nos livros de ENTRADAS e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Por fim, enfatizou que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, 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.”

Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência. Então, se ocorre uma EQUIVALÊNCIA “À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA”, cabe averigar como é que se

contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina CONTÁBIL, que é mais adequada para definir esse ponto específico. Portanto, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE 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.

Em seguida passou a tratar do posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF) - Já arrolado no texto do A.I. ora impugnado, cuja transcrição foi feita nas linhas precedentes.

Ao fazer as considerações finais disse que a questão debatida neste P.A.F. 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, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembrou 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.

Fez também considerações a partir das lições de Aliomar Baleeiro do conceito de receita pública.

Que 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.

Transcreveu considerações em torno do tema proferidas pelo Ministro do STF, Gilmar Mendes, nos seguintes termos:

Na realidade, (...) “é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da Lei Complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional (...)"

Normas editadas por Leis Complementares “tratam-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal.”

Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de base de cálculo do ICMS, “[...] sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados [...] com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente

e à segurança jurídica”, valor jurídico maior, que fundamenta o mecanismo da fixação da base de cálculo ora examinado – extraído do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12.06.2008.

Discorreu que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no artigo 155, § 2º, XII, “i (para o ICMS)”, bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, disse ser evidente que:

(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

É palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC nº 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadram nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Assim, em face do expedito, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96 nos conduz inequivocadamente à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Nesse diapasão, o Estado da BAHIA apenas editou uma INSTRUÇÃO NORMATIVA (I.N. 52/2013) para ESCLARECER ou INTERPRETAR, com base ou FUNDAMENTO nas normas contábeis, o que deve se compreender por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Ao finalizar a peça informativa formularam pedido para que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições

das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 12%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre a RN e a BA. Considerou 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.

O contribuinte suscitou a preliminar de nulidade do lançamento em lide. As arguições de nulidade e o mérito da autuação estão intrinsecamente vinculados. O contribuinte questiona em linhas gerais e metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e dos conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Apreciarei, portanto, o vício alegado na peça defensiva de forma agrupada com as questões de mérito.

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a 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 quanto a 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.

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no 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 ao 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 aquisição nas operações 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%) 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" 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.

Pelo exposto, conforme explicitado na defesa e cópia de notas fiscais juntadas ao processo, se trata de operações de transferência de mercadorias, cujo estabelecimento localizado neste Estado (Lojas Riachuelo), recebeu em transferência do Centro de Distribuição das Lojas Riachuelo localizada no Estado do Rio Grande do Norte, cujas aquisições foram feitas por estabelecimentos industriais localizados naquele Estado.

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias, por exemplo, em operações internas, com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e das contribuições Federais PIS/COFINS e não o valor pago.

Tomemos com exemplo uma situação hipotética, em relação ao **ICMS**:

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) 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 aplicado 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.

Quero enfatizar, todavia, que a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia, conforme restou demonstrado no voto divergente proferido na 1ª Câmara deste CONSEF, de autoria da Cons^a Rosany Nunes de Mello Nascimento, no A.I. 206891.0016/12-7, que resultou no Acórdão nº .0092-11/14, abaixo reproduzido:

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração ongmano do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.

O lançamento fiscal tem fulcro no (...)

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da 1ª JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei. ACÓRDÃO CJF N°0092-11/14.

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS incidente naquela operação.

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa n°052/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das

operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do ~4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas - inciso 11 do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.

Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.

Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, in verbis:

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

(...) Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: 7º - Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo: 1- o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifas meus).

ACÓRDÃO CJF N° 0092-11/14 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúbio, omisso ou mesmo impreciso conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão "valor da entrada mais recente".

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

*A meu ver, o vocábulo **valor da entrada** contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.*

*Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do § 7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o **preço** de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.*

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente e atos de mercâncias.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4º da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas na norma objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II - aplicável às mercadorias industrializadas - o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.

Já na hipótese do inciso I- mercadorias objeto de revenda - resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator. Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Apesar dos valorosos argumentos sustentados no citado voto divergente, concluo que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) 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. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

No tocante a 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, sendo vedado ao órgão administrativo de julgamento deixar de aplicar norma vigente no ordenamento (art. 167, incs. I e III, do RPAF/99).

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

Acordam os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0025/14-2**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$787.045,57**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. V II, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2014.

ÂNGELO DE ARAÚJO MÁRIO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR