

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0045/13-5
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0088-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 25/02/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0012-11/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade do Auto de Infração e da Decisão recorrida. Indeferido o pleito de diligência. Modificada a Decisão recorrida para acolher, com base nos artigos 100, incisos II e III, e 106, inciso I, *in fine*, ambos do CTN, o pedido de exclusão da multa aplicada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/11/2013, com data de ciência ao contribuinte em 27/11/2013, para exigir ICMS no valor histórico total de R\$ 834.737,49, acrescido da multa de 60%, em razão de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada, na Unidade Federada de origem, superior à definida na Lei Complementar 87/1996, fatos geradores ocorridos no período de janeiro/2010 a junho/2013.

O estabelecimento autuado localiza-se no Estado da Bahia.

Consta, na descrição dos fatos no Auto de Infração (fls. 03 a 07), dentre outros pontos, que trata-se de operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino a filial neste Estado, tendo sido o estorno de ICMS creditado a maior nos livros Registro de Entradas, com a subsequente apuração do imposto devido a menor do que o previsto em lei.

Consta, também, que a LC 87/97, artigo 13, §4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente, e este valor é o equivalente ao custo de aquisição para incorporação ao estoque da empresa. Que por não se tratar de operação de venda, e sim de transferência, os tributos devem ser “neutralizados” e o princípio da não-cumulatividade deve ser obedecido. Que para tanto devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, a exemplo de PIS, COFINS e ICMS, e acrescentados todos os demais encargos suportados até à entrada da mercadoria no estoque da empresa.

Consta ainda que o trabalho de auditoria foi realizado com base nos arquivos magnéticos do Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços - SINTEGRA fornecidos pelo contribuinte autuado, e que para encontrar o valor devido de ICMS o Fisco para compor o “Valor Correspondente à Entrada Mais Recente da mercadoria - VCEMR”, retirou os valores de ICMS, PIS e COFINS, da operação de contabilização da última entrada das

mercadorias no estoque, até à data da saída em transferência, e então para a formação da base de cálculo das operações subsequentes de saídas incluiu o ICMS, calculado aplicando a respectiva alíquota de origem, porque o ICMS integra a própria base de cálculo.

O Fisco acostou documentos às fls. 12 a 109.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 117 a 125, juntando documentos às fls. 126 a 169.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 172 a 194 contestando as alegações defensivas e mantendo a imputação.

Conforme relatado no Acórdão de base, na primeira assentada de julgamento na Junta de Julgamento Fiscal, realizada no dia 23/04/2014, o advogado do impugnante pediu oportunidade para apresentar provas de que os ingressos nos estabelecimentos remetentes foram originários de indústrias do mesmo grupo, em razão de que o custo, conforme alegou, não deveria ser calculado com base nas entradas mais recentes. O julgamento da lide foi adiado para a sessão do dia 28/04/2014, mas o referido profissional não compareceu, nem protocolou documento acerca de sua solicitação.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0088-04/14, às fls. 200 a 202. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

VOTO

Não possui amparo fático ou jurídico o argumento do autuado, ora impugnante, relativo aos pressupostos de validade do procedimento administrativo, pois os auditores fiscais expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, fundamentando com a indicação de notas fiscais, demonstrativos (com seus dados e cálculos), legislação, doutrina e jurisprudência.

Igualmente, não foi identificada violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer outros de direito constitucional, tributário ou administrativo, em especial os do processo administrativo fiscal (art. 2º, RPAF/1999), tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizado nos aspectos abordados na impugnação, bem como na narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No que concerne às intimações e notificações, devem ser efetuadas em observância aos artigos 108 a 110 do RPAF/1999.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia, com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF/1999, pois verifico que estão presentes todos os elementos aptos a formar a convicção dos membros deste órgão.

No mérito, tenho que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos que não produziram as mercadorias deve ser constituída pelo valor correspondente à entrada mais recente, excluindo-se da mesma (base de cálculo) os tributos recuperáveis, como PIS e COFINS.

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

Com relação aos documentos 08/09 da impugnação (notas 824.202, 14.369, 13.784, 261.086 e 14.277), o que ocorre é que, para calcular o valor da entrada mais recente, no sentido de determinar a base de tributação nas transferências, é necessário que da mesma conste o ICMS (coluna “BC VEMR” de fls. 15 a 58), pois o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal confere à lei complementar poderes para fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre.

Obviamente, antes disso é preciso deduzir o referido imposto concernente à operação anterior, sob pena de restar indevidamente majorado o crédito e estiolado o princípio da não cumulatividade.

Observo nos levantamentos que, com efeito, quando houve mais de uma entrada no mesmo dia, foi considerada aquela de maior expressão monetária, metodologia benéfica ao impugnante.

Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente.

Com relação à multa, é a legalmente prevista. Este órgão não possui atribuição para apreciar

constitucionalidade de dispositivos da legislação (art. 167, I do Decreto 7.629/1999), tampouco para cancelar ou reduzir penalidades por descumprimento de obrigações principais (arts. 158/159 do Decreto 7.629/1999).

Infração caracterizada.

Do exposto, meu voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 214 a 227, reiterando as suas alegações da impugnação originária. Em síntese, o Recorrente expõe que recebeu as mercadorias objeto da exação de estabelecimentos comerciais (centros de distribuição) e de seus estabelecimentos fabris localizados no Estado de São Paulo.

Que nestas transferências o ICMS devido foi recolhido ao Estado de São Paulo, sob a alíquota de 12%, nos termos da legislação em vigência.

Que a empresa impugnou o lançamento alegando, em suma, nulidade do Auto de Infração tendo em vista que teria sido lacônica a descrição dos fatos tidos como infração; que o preço de transferência teria sido determinado sob observância à última entrada de mercadorias no centro de distribuição; e pedindo o afastamento da multa porque esta seria confiscatória, mas a JJF julgou a autuação procedente, pelo que não deveria prosperar.

Em seguida, pede preliminarmente pela nulidade da Decisão recorrida, porque a JJF não deferira o pedido de realização de diligência para que se atestasse o argumento de que o Fisco não teria considerado que os preços de transferência adotados estariam em observância ao que determina a Lei Complementar nº 87/96, e esta verificação seria indispensável. Cópia os artigos 123, §3º; 137 e 145, todos do RPAF/99. Pede que a diligência seja realizada antes do julgamento de segunda instância.

Em seguida volta a alegar a nulidade do Auto de Infração porque no trabalho fiscal não teria sido esclarecido quais seriam os motivos que teriam conduzido à conclusão do ilícito supostamente praticado. Cópia o artigo 13, §4º, da LC 87/96. Afirma que na autuação estariam apontados de forma equivocada os custos de aquisição dos produtos, gerando distorção na sua comparação com os preços de transferência, pelo que entende deveria ser anulado o Auto de Infração. Cita os artigos 18 e 19 do RPAF/99. Diz que a autuação não teria sido fundamentada.

No mérito, reprisa as alegações defensivas iniciais relatando que promoveu transferências em observância ao artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, e nenhuma mercadoria teria sido transferida por preço superior ao seu custo de aquisição, por ser este ato vedado pela legislação em vigência.

Transcreve o exemplo dado na impugnação originária, acerca de quatro produtos constantes da Nota Fiscal de transferência 824202, objeto da autuação, afirmando que o preço de transferência que praticou foi inferior aos preços constantes nas respectivas notas fiscais de entradas, e no Auto de Infração o Fisco atribuiu valores ainda inferiores ao quanto praticado pela empresa na transferência. Diz que nos termos desta demonstração exemplificativa, o preço de transferência adotado é inferior à última entrada das mercadorias no centro de distribuição paulista.

Que neste sentido acostou aos autos, quando da impugnação, demonstrativos com resumo dos dados do Auto de Infração relativos a essa amostragem (doc. 08 da Impugnação), bem como cópia das Notas Fiscais nºs 14369, 13784, 261086, 14.277 (doc. 09 da Impugnação).

Que como se observa da complexidade deste exercício, a conversão do julgamento em diligência seria medida necessária pela gama de operações que foram abarcadas pelo trabalho fiscal. Pede que o feito seja convertido em diligência a fim de que o Fisco analise todas as notas fiscais de aquisição a fim de se excluir da exação as operações cujo preço de aquisição seja maior do que o preço de transferência.

Requer que o Fisco seja orientado a utilizar o mesmo critério ao comparar os preços de transferência com os preços de aquisição, de modo a evitar distorções e assim, por exemplo, se o preço de aquisição for indicado com exclusão dos tributos indiretos, o preço de transferência também deverá ser calculado da mesma forma.

Afirma que a Lei Complementar nº 87/96 determina que na saída interestadual destinada a estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo será *"o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria"*, e nos termos da sua demonstração exemplificativa é evidente que o preço de transferência adotado foi o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Que recolheu o ICMS ora exigido e não pode ocorrer, sob pena de violação crassa ao princípio constitucional da não-cumulatividade, o recolhimento de tributo ao Estado de São Paulo em obediência à legislação daquele Estado e à LC 87/96, e não ter direito de escriturar o crédito relativo a esse recolhimento feito.

Aduz não se sustentarem as alegações afirmadas pela Decisão recorrida, que por via oblíqua pretende estender indevidamente o sentido conferido pela legislação em regência. Que nos termos estabelecidos pelo legislador complementar, *"a base de cálculo em questão corresponderá ao valor da mais recente entrada da mercadoria no estabelecimento remetente, o que efetivamente foi observado no caso em questão."*

Isto porque, se em nenhum momento a legislação em regência determina qualquer exceção à determinação da base de cálculo em escopo, não cabe ao intérprete conferir à lei sentido inverso à real determinação do legislador. No caso dos autos, é determinado "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", o que foi expressamente observado pelo recorrente, como se pode observar da prova carreada aos autos."

Afirma ser inconteste que também quanto ao mérito a Decisão recorrida mereceria ser reformada, com o conseqüente cancelamento integral do Auto de Infração.

O contribuinte passa a insurgir-se contra a multa aplicada citando o artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 [Dispõe sobre a entrega das parcelas, pertencentes aos Municípios, do produto da arrecadação do ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadoria, estabelece normas gerais sobre conflito da competência tributária, sobre o imposto de serviços e dá outras providências], aduzindo que este dispositivo não fora citado pela JJF, que limitou-se a validar a multa por entender que sua aplicação está de acordo com a legislação, sem fornecer explicação mais profunda a respeito desta conclusão.

Aduz que a multa seria confiscatória e desproporcional, citando os artigos 5º, inciso XXII, 150, inciso IV, e 170, inciso II, todos da Constituição da República, textos de juristas e decisões da esfera judicial em outras lides.

Assevera que no caso em tela ele, Recorrente, licitamente utilizou-se de elementos contábeis para a aferição da base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais de mercadorias que realizou, não sendo razoável que seja apenado tão severamente pelo fato de o Estado da Bahia possuir entendimento diverso acerca dos conceitos contábeis aplicáveis ao caso concreto.

Pede que na remota hipótese de se entender devido o crédito tributário em discussão, o que admite apenas a título de argumentação, seja a Decisão recorrida reformada, para afastar a aplicação da multa imputada.

O contribuinte conclui pedindo declaração de nulidade da Decisão recorrida, *"em razão da deficiente análise das provas e argumentos suscitados pelo recorrente e pela ausência de determinação da indispensável diligência. Subsidiariamente, por respeito aos princípios da verdade material e da celeridade processual, requer-se que esse Conselho determine a realização da diligência acima requerida antes de iniciar o julgamento do presente Recurso; e/ou Ainda preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do presente Auto de Infração, em virtude da ausência de elementos que determinem, com segurança, a infração, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a", do Decreto Estadual nº 7.629/99;"* e, no mérito, pede que o Auto de Infração seja cancelado porque o custo de aquisição é superior ao preço de transferência em todos os casos, e, *"caso assim não se entenda, seja ao menos afastada a multa aplicada, com base no artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69, ou, subsidiariamente, reduzida a patamares mais razoáveis à suposta infração cometida (20%)."*

Pede ainda que, se não acolhidas as preliminares, seja então determinada a “*realização de diligência para verificação dos números apresentados no item 3.3, nos termos dos artigos 123, § 3º, e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99.*”

Requer o provimento do Recurso Voluntário e protesta pela apresentação de suas razões recursais em sustentação oral perante este Conselho de Fazenda.

A PGE/Profis, por intermédio do Procurador José Augusto Martins Júnior, emite Parecer às fls. 233 a 238 inicialmente resumindo as alegações recursais e, em seguida, afirmando que o ordenamento jurídico brasileiro elegeu como pilar processual o princípio do livre convencimento do Julgador, cabendo a este o exame da necessidade da prova técnica, não havendo que se falar em cerceamento de direito de defesa pela negativa da realização de diligência pleiteada pelo sujeito passivo. Citou o STJ no Resp 865.803 – ES (2006/0115136-4) a respeito.

Quanto ao mérito, aduz que o recorrente não traz qualquer elemento que lastreie a contestação à Decisão de piso, em especial à exclusão, da base de cálculo das transferências, dos tributos recuperáveis como PIS e COFINS, atendo-se apenas à argumentação quanto a que fora usado, como parâmetro legal, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

O Procurador prossegue expondo que, quanto à matéria de fundo, em primeira perspectiva tem-se que a base de cálculo constitui a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, que no ICMS deve ser o valor da operação da qual decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento, ou seja, a base de cálculo do ICMS deve, necessariamente, ser uma medida da operação mercantil realizada.

Que, entretanto, na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados diferentes, como não existe negócio mercantil, não há preço que revele o valor da operação, o que seria a base de cálculo do ICMS.

Que não havendo valor da operação, então a LC 87/96, para não prejudicar nem Estado de origem e nem Estado de destino, em seu artigo 13, §4º, restringiu a escolha da base de cálculo a hipóteses descritas em suas alíneas “a”, “b” e “c” e, assim, fixou expressamente o aspecto quantitativo do fato gerador, não sendo possível ao contribuinte inserir elementos quantitativos fora do cerco normativo da Lei Complementar.

Citando textos de juristas e o julgamento do Resp 5.160-0-SP, o Representante da PGE/Profis afirma que comunga com a Decisão da JJF, no sentido de que PIS e COFINS possuem como base impositivo o faturamento mensal da empresa, ou o total das refeitas auferidas, não havendo que se falar na sua inclusão na base de cálculo das transferências, por não existir um ato de mercancia, uma vez que a operação em testilha é a saídas de mercadoria de um estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento, ambos pertencentes ao mesmo titular.

Que assim a inclusão de outras parcelas na base de cálculo do tributo, principalmente quando tais parcelas correspondam a outros tributos, depende de expressa previsão em lei.

Conclui opinando pelo improvimento do Recurso Voluntário.

Na assentada de julgamento por esta 1ª CJF, o Advogado do contribuinte apresentou Memorial que foi acostado às fls. 241 a 243 dos autos, procedendo a sustentação oral reiterando o texto do apelo recursal.

Em seguida, expôs que tal como consta no Memorial que anexou aos autos em sessão, à situação em lide aplica-se o disposto nos artigos 100, I e II, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN, visto que o Fisco da Bahia e este Contencioso, por anos e seguidamente, esposaram o entendimento quanto a que PIS/COFIS/ICMS integravam a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, tendo sido este entendimento baliza para o procedimento adotado pela empresa para efeito de aposição de valor de base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, em consonância com o artigo 100, incisos II e III, do CTN.

Que assim a mudança de entendimento demonstrada pela ação fiscal, que desaguou no Auto de

Infração objeto da lide, e que baseia-se inclusive em Instrução Normativa publicada posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, instrumento normativo este que visa disciplinar a interpretação da norma agora aplicada ao caso concreto, embora tal mudança de entendimento em razão de nova interpretação dada ao texto normativo seja possível e legal, não pode ter como efeito a imposição de multa, sob pena de violação ao teor do inciso I, *in fine*, do artigo 106 do CTN.

Que por este motivo pede que, caso julgada procedente a ação fiscal então este Conselho de Fazenda, aplicando o teor dos mencionados artigos 100, I e II, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN, exclua do lançamento de ofício a multa indicada no Auto de Infração.

A Representante da PGE/PROFIS presente à sessão de julgamento, Procuradora Maria Dulce Hasselman Rodrigues Baleeiro Costa, solicitada a pronunciar-se nos termos do artigo 118, II, do RPAF/99, exarou Parecer acostado às fls. 244 a 246 dos autos, transcrito a seguir:

RECURSO VOLUNTÁRIO. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013. CARÁTER INTERPRETATIVO. APLICAÇÃO RETROATIVA. DECISÕES DO CONSEF NO SENTIDO CONTRÁRIO AO CONSTANTE NA INSTRUÇÃO NORMATIVA. APLICAÇÃO DOS ARTS. 100 E 106 DO CTN. PELA EXCLUSÃO DA MULTA POR INFRAÇÃO.

Em assentada de julgamento, a PGE/PROFIS foi instada a se manifestar sobre o pedido de exclusão da multa, sob o argumento de que a Instrução Normativa 52/2013 alterou a interpretação que vinha sendo dada ao art. 13, parágrafo 4º da LC 87/96.

A questão posta pode ser assim resumida:

Inúmeras autuações ocorreram em relação a contribuintes por transferências a estabelecimentos localizados neste Estado com base de cálculo equivocada.

Os contribuintes autuados consideravam o PIS e COFINS no valor das transferências, sem que isso fosse contestado pelos fiscais, tampouco pelo CONSEF.

Ou seja, muitas decisões administrativas foram prolatadas confirmando a inclusão do PIS e COFINS na base de cálculo para fins de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Como exemplos, cito os acórdãos CJF 0130-11/11 e CJF 0270-11/10.

Ocorre que a Instrução Normativa 52/2013 deu nova interpretação à formação da base de cálculo, prevendo a exclusão do PIS e COFINS.

*INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013
(Publicada no Diário Oficial de 18/10/2013)*

Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições, e Considerando que o § 4º, do artigo 13 da Lei Kandir, Lei Complementar 87/96, estabelece que a base de cálculo nas transferências efetuadas do estabelecimento industrial é o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e nas transferências efetuadas de estabelecimento comercial é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Considerando que as indústrias comumente transferem mercadorias para suas filiais espalhadas pelo Brasil através de um estabelecimento denominado Centro de Distribuição (CD), localizado na mesma unidade federativa em que se encontra a unidade industrial, e que na remessa interna dos bens produzidos ao CD, a base de cálculo do imposto utilizada na operação é usualmente superior à definida no art. 13, §4, II da LC 87/96, geralmente visando maximizar incentivos fiscais recebidos pelo Estado de origem, concedidos à revelia do CONFAZ.

Considerando que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) (REsp 1.109.298-RS, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, conforme DJe de 25/05/2011) determinou que o custo da mercadoria produzida deve ser o parâmetro para a definição da base de cálculo na transferência interestadual promovida pelo CD, ao alegar que a norma vigente (art. 13, §4, incisos I e II da Lei Complementar 87/96) visa evitar o conflito federativo e impedir que o contribuinte direcione o valor do tributo aos cofres públicos que melhor lhe convier, reconhecendo o direito do Estado de destino a não legitimar o crédito do imposto destacado em excesso nas transferências interestaduais de mercadorias, ao acatar o arbitramento utilizado no processo administrativo-fiscal que excluiu o plus valorativo da base de cálculo adotado por empresas, fundamentado

no fato de o centro de distribuição não praticar atos de natureza mercantil e, por essa razão, a base de cálculo a ser utilizada deve ser aquela prevista para a saída do estabelecimento industrial (custo da mercadoria produzida).

Considerando também que o STJ (REsp 1.331.033-SC, Rel. Mauro Campbell Marques, julgado em 02/04/2013) e a Receita Federal do Brasil (Súmula 12 do Segundo Conselho de Contribuintes, D.O.U. de 26/09/2007) decidiram que energia elétrica e combustíveis não integram o conceito de matéria-prima, material secundário ou material de embalagem.

Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias.

RESOLVE esclarecer que:

1. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada pela própria empresa, destinada a outro 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:

1.1. considera-se como matéria-prima ou material secundário aquilo que se integra, de forma física ou química, ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas no processo industrial, não se integrando a este conceito, regra geral, a energia elétrica e os combustíveis;

1.2. a base de cálculo é a soma do custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento, ainda que a mercadoria tenha sido transferida de um estabelecimento comercial da mesma empresa (centro de distribuição - CD, por exemplo), acrescido do ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2. 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;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

2.3 o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado.

Salvador, Bahia, 17 de outubro de 2013.

Frederico Gunnar Durr

Superintendente de Administração Tributária em exercício

A partir da edição da referida Instrução Normativa, foi consolidada interpretação no sentido de que os tributos recuperáveis, a exemplo do PIS e COFINS não devem compor a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos.

Não resta dúvidas sobre a legalidade da referida Instrução Normativa, tampouco sobre sua aplicação retroativa, posto que interpretativa.

A questão aqui cinge-se ao dever ou não da Administração Pública excluir a multa por infração.

A composição da base de cálculo nos custos de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte é matéria que suscita múltiplas interpretações, tanto pelo Fisco, como pelas empresas. Não resta dúvida quanto a isso.

As decisões do CONSEF, portanto, são sinalizadores da correta interpretação normativa, como dispõe o art. 100, II do CTN.

*Art. 100. São **normas complementares** das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

*II - as **decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa**, a que a lei atribua eficácia normativa;*

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Vê-se, no caso em tela, que o contribuinte vinha seguindo as orientações e interpretações legislativas conferidas pelo CONSEF, em inúmeras decisões como as retro mencionadas.

Com a edição da Instrução Normativa 52/2013, o Estado da Bahia sinalizou mudança na interpretação da norma de formação de base de cálculo.

Com tal mudança, a partir de outubro de 2013, deve-se excluir a multa por infração, conforme determina o art. 106, I do CTN.

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;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ainda que não se possa falar em alteração de lei, e sim de edição de Instrução Normativa, entendo que o caso posto se enquadra no quanto disposto nos arts. 100 e 106 do CTN.

Diante disso, o opinativo é no sentido de que seja excluída a multa por infração em relação ao período anterior à edição da Instrução Normativa 52/2013.

É o Parecer, smj

Salvador, 22 de janeiro de 2015

*Maria Dulce Baleeiro Costa
Procuradora do Estado
(destaques no original)*

Este Parecer técnico-jurídico foi ratificado pela Procuradora-Assistente da PGE/PROFIS, à fl. 247.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, quanto ao pedido de declaração de nulidade do lançamento de ofício por insuficiência de fundamentação do ato administrativo, verifico que no corpo do Auto de Infração o Fisco alonga-se por cinco laudas expondo minuciosamente, e de maneira didática, motivo, forma de cálculo, fonte dos dados do contribuinte e fontes normativas em que baseia-se para lançar o débito tributário. Portanto, a alegação do contribuinte em contrário colide com os dados do Auto de Infração que inicia este processo. O lançamento obedece a todos os seus pressupostos normativos, estando indicados com clareza sujeito passivo, fatos geradores do débito tributário, montante devido, atendidas todas as exigências normativas. Ao contribuinte foram oportunizados ampla defesa e contraditório, consoante demonstram suas manifestações neste PAF. Alegações de nulidade do lançamento rejeitadas.

Também preliminarmente, constato que a Decisão de base encontra-se fundamentada e a negativa do pedido para a realização de diligência, ou mesmo de perícia, não é motivo para nulidade da Decisão de piso, posto que tratar-se-ia de subsídios à função julgadora e a JJF entendeu-se apta a julgar a lide. Alegação de nulidade da Decisão de base rejeitada.

Ainda preliminarmente, igualmente indefiro o pedido para a realização de diligência e de perícia, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a”, e II, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade, bem como negar a aplicabilidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Quanto ao mérito, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, cingindo-se a discussão, em suma, à definição de alcance da expressão "*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*".

Determina a LC 87/96:

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

4º. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Para o contribuinte, valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta no documento fiscal que recebe e com base no qual se credita. Para o Fisco, trata-se do custo da mercadoria adquirida, deste excluídas as parcelas dos tributos recuperáveis, descritos como ICMS, PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

O ICMS é um tributo não-cumulativo, conforme disposição constitucional expressa. Quando se trata de recolhimento antecipado, ou postergado, com ou sem substituição tributária, há a mesma compensação entre créditos fiscais e débitos tributários, podendo variar, conforme a operação, o elemento temporal de cada fato gerador de incidência do ICMS. O que pode ocorrer, em relação à compensação de créditos fiscais com débitos tributários, a depender da hipótese de incidência, é a previsão legislativa para a manutenção de créditos fiscais ainda que as saídas não sejam oneradas pela tributação, por exemplo, mas esta não é a situação em lide. Outrossim, observo que o contribuinte do ICMS apenas repassa ao erário, em cada operação tributável, o montante que lhe foi entregue pelo contribuinte de fato.

Quanto a PIS, tratando-se de empresa de direito privado, o PIS também é não-cumulativo, sendo esta uma forma de apuração da contribuição na qual a empresa debita-se sobre o faturamento e pode creditar-se sobre compras e algumas despesas. Para cálculo do PIS não-cumulativo a empresa poderá aproveitar, dentre outros, os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda, o que é a situação em foco. Em relação à COFINS, com a incidência também não-cumulativa para o sujeito passivo, para o seu cálculo a empresa também poderá aproveitar os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda.

Trata-se de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis, pela própria forma de movimentação financeira no que tange a montantes despendidos pelos contribuintes para as aquisições de mercadorias para revenda.

O tema é recorrente neste Conselho, inclusive nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a exemplo do teor dos Acórdãos CJF nºs 0092-11/14 e 0138-11/14, em ambos tendo atuado como Relator o ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana.

Pela objetividade e acurada análise então realizada, permito-me transcrever trechos destes dois mencionados Acórdãos, com os quais coaduno-me integralmente, por tratarem exatamente da mesma situação, em termos jurídicos e contábeis:

"Acórdão CJF nº 0092-11/14:

VOTO

Trata se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em "lei complementar, convênios ou protocolo".

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 pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido 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.

(...)

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 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 pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias 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 não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

- 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 ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, 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.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

"Acórdão CJF nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

2. 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;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro

titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após 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 [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)

(destaques no original)

No quanto pertinente às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, verifico que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Porém o contribuinte, na assentada de julgamento nesta segunda instância, pede a exclusão da multa aplicada, lastreando o apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN.

E da análise do quadro em mesa, convenço-me de que em relação à exclusão da multa assiste razão ao contribuinte, consoante teor do Parecer PGE/PROFIS exarado às fls. 244 a 246, endossado pela Procuradora-Assistente do da PGE/PROFIS à fl. 247, porque tem-se no presente processo situação que enseja a aplicação dos artigos 100, II e III, e 106, I, *in fine*, ambos do CTN.

De fato o Fisco da Bahia, e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento quanto a que PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas.

O procedimento fiscal antes adotado, os consequentes lançamentos de ofício realizados e julgados procedentes, e neste sentido o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN.

Por conseguinte, a empresa, quando no período de janeiro/2010 a junho/2013, alvo da acusação fiscal, inexistindo ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, embora tenha agido em desconformidade com a legislação acerca da composição da base de cálculo, o fez antes de tornada pública a interpretação que Fisco e contencioso administrativo tributário estadual vieram a adotar já posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, para efeito da composição da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais.

E uma vez que a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, especificamente na lide agora em exame configura-se a situação prevista no artigo 106, I, *in fine*, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Assim coaduno-me com o teor do Parecer PGE/PROFIS às fls. 244 a 246, exarado em mesa, corroborado à fl. 247, no sentido de

que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE (Quanto ao Provimento do Recurso Voluntário)

Peço vênia para discordar do voto proferido pela Nobre Relatora, o que faço com base nas razões a seguir aduzidas.

O aspecto controvertido da infração, gira em torno da exegese dos artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

No entender do autuante, que foi ratificado pela JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Já o Recorrente, 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, PIS e COFINS incidente naquela operação.

No meu sentir, assiste razão ao Recorrente.

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:

§4 – 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; (grifos meus)

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 Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

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

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

I – o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, 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”.

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, PIS e COFINS incidentes 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, PIS e COFINS incidentes na operação.

Ademais, 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.

Assim, entendo que o Auto de Infração não pode prosperar, uma vez que pautada em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/13-5**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$834.737,49**, com os acréscimos legais, porém sem incidência de multa, conforme determinação do art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Rodrigo Lauande Pimentel e Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAISA CATARINA OLIVEIRA ALVES FERNANDES - VOTO DIVERGENTE

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS