

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0041/13-0  
**RECORRENTE** - NESTLÉ BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0083-04/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/11/2015

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0269-11/15

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Rejeitadas as nulidades suscitadas e indeferido o pedido de realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em 25/11/13 para exigir ICMS no valor de R\$827.479,85, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à definida na Lei Complementar 87/1996.

A 4ª JJF na Decisão proferida (fls. 238/241), inicialmente ressaltou que se trata de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas por estabelecimentos localizados no Estado de São Paulo, para a filial situada na Bahia.

Afastou a nulidade suscitada diante da exposição com clareza à fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, assim como o supedâneo jurídico.

Destacou que com relação às operações originária de centros de distribuição de São Paulo, pertencentes à mesma sociedade, “estes são uma mera extensão da indústria, em função de que os custos devem ser calculados da forma como efetivamente foram, e não de acordo com as últimas entradas, o que, aliás, é o entendimento dos tribunais pátrios”, a exemplo da Decisão contida no REsp 1109298/RS, cuja ementa foi transcrita à fl. 242, concluindo que “o ICMS nas operações interestaduais entre os estabelecimentos do mesmo titular – centro de distribuição (SP) e filial de vendas (RS) – deve ter por base de cálculo o custo da produção (art. 13, § 4º, II, da LC 87/1996), e não o valor de entrada”.

Em seguida, deferiu o pedido de julgamento em conjunto (art. 180 do RPAF/BA), mesmo inexistindo previsão explícita, com aplicação subsidiária do CPC.

Indeferiu o pedido de realização de diligência fiscal, com supedâneo no art. 147, I, “a” do RPAF/BA. Observou que as notificações ao contribuinte deviam observar o disposto no art. 108 do mesmo diploma legal e passou então à apreciação do mérito.

*No mérito, para efeito de apuração da base de cálculo quando das transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para filiais, deverá ser adotado o custo de produção,*

definido no art. 13, § 4º, II da LC nº. 87/1996, norma esta reproduzida na Lei nº. 7.014/1996, no seu art. 17, § 7º, II, como também no art. 56, V, “b” do RICMS/1997, ou seja, a soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

A definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, “a” da Constituição Federal, sendo que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/1996 é específico e não admite interpretação distinta daquela ofertada pelos autuantes, muito menos extensiva.

Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, manutenção, encargos comuns, custos indiretos, entre outros, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do crédito, conforme procederam os auditores.

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).

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

No Recurso Voluntário interposto (fls. 254/280), inicialmente comenta as infrações, julgamento na primeira instância que deve ser reformado. Relaciona mais três lançamentos de igual teor lavrados contra a empresa, referentes à mesma matéria, que solicitou julgamento em conjunto.

Reitera o pedido de nulidade, sob o argumento de que o lançamento está eivado de vícios de nulidade, tendo em vista que a autoridade fiscal classificou como aquisições de fabricantes, as operações de transferências de Centros de Distribuição (CD), cuja verificação poderia ter sido feita por meio de diligência fiscal, que foi solicitada, mas indeferida pelo julgador da Primeira Instância.

Requer que seja declarada a nulidade da Decisão, com retorno dos autos à primeira instância para realizar a diligência que não foi realizada. Subsidiariamente que seja realizada a diligência.

Solicita que se ultrapassado a nulidade pretendida, requer a declaração de nulidade, por o lançamento indicar como infração o recebimento de mercadorias de estabelecimentos fabricantes, com enquadramento no art. 13, §4º, II da LC 87/96, e que de fato há operações originárias de centros de distribuição (estabelecimento comercial), cuja base de cálculo deveria ter sido apurada com base no valor correspondente à entrada mais recente, conforme disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Afirma que a autuação está fundamentada em fatos que não condizem com a realidade dos autos, motivo pelo qual deve ser declarado nulo ao teor do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA, por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

No mérito, argumenta que com ralação as operações originárias de centro de distribuição, apurou a base de cálculo como estabelecido no art. 13, §4º, I da LC 87/96, o que não foi contestado pela fiscalização e solicita que seja objeto de verificação por meio de diligência fiscal.

Quanto à fundamentação de que a Decisão do STJ consolida o entendimento de que se aplica a base de cálculo das transferências do CD, a mesma definida para o estabelecimento fabricante pertencente ao mesmo grupo, destaca que o REsp 1109298/RS foi julgado pela 2ª Turma, está pendente de julgamento de Embargo de Declaração e “seguramente será submetida à Primeira Seção do STJ”. Argumenta que é uma impropriedade afirmar que aquela Decisão configura “entendimento pacífico dos tribunais pátrios”, o que só poderia ser efetuado caso a matéria tivesse sido definida na sistemática de Recurso repetitivo.

Além disso, ressalta que a legislação expressa em nenhum momento determina a interpretação de que os CDs são extensão dos estabelecimentos fabricantes, o que contradiz a fundamentação de que o comando da lei complementar “é específico e não admite interpretação distinta daquela ofertada pelos autuantes, muito menos extensiva”.

Subsidiariamente, alega que caso entenda que o art. 13, §4º, II é aplicável às aquisições de CD, requer que sejam também considerados os custos desses centros no cálculo do preço de

transferência, “que é discussão também pendente de julgamento” no REsp 1109298/RS.

Alega que a interpretação dada ao art. 13, §4º, II da LC 87/96 é meramente exemplificativo, e o conceito de custo da mercadoria decorre do direito privado, não podendo a lei tributária alterar a sua definição (art. 110 do CTN) e disposição contida no art. 1187 do Código Civil, de que os estoques devem ser contabilizados com base no “custo de fabricação”. Também, o IBRACON, por meio do NPC nº 02, que define custo como “*gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção*”.

Da mesma forma o PT nº 16 do Centro de Pronunciamento Contábeis e art. 290 do Regulamento do Imposto de Renda e da Instrução Normativa 1.312/12, da Receita Federal do Brasil, assim como do art. 17, §7º, Lei nº 7.014/1996 c/c art. 56, V, “b”, RICMS/1997.

Ressalta que o STJ no julgamento do REsp 1109298/RS ainda não definiu quais elementos de custo estão incluídos no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e que a orientação contida na Decisão Normativa CAT 05/05 indica que os itens matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, “*deve ser interpretada como a mera indicação dos itens que normalmente integram esse custo, e não como a sua relação taxativa*”.

E que, procedeu como determina a legislação do Estado de São Paulo, não podendo o Estado da Bahia estabelecer retaliações.

Destaca que, manter o Auto de Infração significa dizer que a exigência do Estado de São Paulo, é ilegal e inconstitucional, o que é vedado pelo art. 167 do RPAF/BA. Ressalta que caso o Estado da Bahia se considere prejudicado em relação à legislação de outro Estado, cabe ajuizar Ação Direta de Inconstitucionalidade (Adin) junto ao STF.

Informa que em solução de consulta ao Estado de Minas Gerais, foi interpretado que na rubrica “material secundário” inclui-se todos os materiais e insumos consumidos direta e indiretamente na produção, inclusiva energia elétrica, além de definição abrangente para mão de obra (pessoal, tecnológica) e acondicionamento. Ressalta que o Estado da Bahia interpreta de forma diversa.

Quanto à multa aplicada, argumenta que deve ser afastada por ser desproporcional à suposta infração cometida e possuir efeito confiscatório, nos termos do art. 2º do Decreto nº Lei nº 834/69, transcrita às fl. 276.

Por fim, requer a nulidade da autuação, se não acatada, a realização de diligência fiscal, para que sejam considerados os cálculos corretos com relação às aquisições em estabelecimentos comerciais de acordo com o previsto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 e subsidiariamente que seja admitido o cômputo dos custos dos CD no custo do fabricante.

Também, pela improcedência da autuação, considerando que as rubricas indicadas no inciso II do citado parágrafo e artigo indicam apenas como elementos de custos. Ainda que, seja afastada a multa ou reduzida para um patamar razoável, indicando o porcentual de 20%.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 286 a 287, inicialmente os argumentos recursais quanto às aquisições em centros de distribuição; o caráter exemplificativo do art. 13, § 4º, II, da LC 87/96; a análise das rubricas que compõem a base de cálculo das transferências e a multa confiscatória.

No que concerne à questão das mercadorias originárias de CD, em que pese a existência de decisões isoladas de Tribunais Superiores de que são uma extensão da fábrica, concorda com o posicionamento assente do CONSEF, de que consoante prescrito no art. 13, §4º da LC 87/96, existem distinções das bases de cálculo de produção e de aquisição.

Opina pela realização de diligência ao autuante ou fiscal estranho ao feito, para separar as operações objeto do lançamento, conforme definido na legislação de referência.

Em pauta suplementar de 26/03/15 (fls. 290/291), esta 1ª CJF tomando como parâmetro o PAF 206891.0044/13-9 e pedido de julgamento em conjunto com este processo, decidiu converter o

processo em diligência a PGE/PROFIS no sentido de que diante dos Pareceres antagônicos exarados por aquele órgão, fosse emitido Parecer conclusivo acerca da aplicação da base de cálculo nas operações de transferências originárias de CD ou fábricas, se a prevista no inciso I ou II do art. 13, §4º da LC 87/96.

A PGE/PROFIS no Parecer 2014.407815-0 (fls. 295/303) exarado pela Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria e Assessoramento (NCA), Rosana Maciel Bitencourt Passos, comenta inicialmente o entendimento consolidado no CONSEF, distinguindo transferências efetuadas diretamente de estabelecimento fabril para estabelecimento comercial e os intermediados por Centro de Distribuição (CD), apurando-se a base de cálculo com base no custo da mercadoria produzida (art. 13, § 4º, II, da LC 87/96) e valor da entrada mais recente (art. 13, § 4º, I, da LC 87/96), entendimento também consolidado na PGE.

E que, diante da Decisão do STJ no RESP nº 1.109.298-RS de 26/04/2011, no qual foi enfrentada esta questão, relativa à base de cálculo nas transferências interestaduais intermediadas por CDs, tornou-se imperiosa a reavaliação da matéria pela Administração Fazendária e PGE.

Transcreve a resposta da consulta do Processo PGE 2011.339512-0, foi fornecida pela Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, que foi homologado pela Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria e Assessoramento, em 05/08/11 e pelo Procurador Chefe em 29/12/14, que reproduziu às fls. 530/532.

Afirma que se manifestando em caráter conclusivo sobre Pareceres emitidos no âmbito da NCA, diante dos Pareceres divergentes manifestados por Procurador integrante da mesma Especializada, deve prevalecer o Parecer proferido pela Dra. Leila Von Söhsten Ramalho que foi chancelado pela Procuradora Assistente do NCA e o Chefe da Procuradoria Fiscal, o que deve ser entendido pela Administração Tributária como posição institucional daquela Especializada, até que seja revista pelo próprio Procurador Chefe ou pelo Procurador Geral do Estado.

Salienta que diante das recentes alterações introduzidas no quadro de gestores da PGE, reafirmando as conclusões alcançadas no mencionado Parecer, alicerçadas na orientação mais recente do STJ acerca da base de cálculo a ser considerada nas transferências interestaduais de CD para outros estabelecimentos do mesmo titular, mostra-se favorável à preservação dos interesses do Estado da Bahia, para não suportar créditos fiscais superiores àqueles formados com estrita observância do disposto no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Destaca que no julgamento do RESP 1.109.298-RS, o STJ afiliou ao entendimento de que o desmembramento do núcleo fabril, com deslocamento das atividades de distribuição para unidades autônomas, não tem o condão de provocar qualquer alteração nos critérios de quantificação do imposto, devendo-se, portanto, respeitar a natureza industrial das atividades desenvolvidas pela empresa, que convoca à fixação do custo da mercadoria produzida como base de cálculo do ICMS, tudo com supedâneo no art. 13, § 4º, inc. II, da Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que alguns membros do CONSEF levantaram ressalvas à utilização desse aresto como paradigma, sob a alegação de que se trata de uma situação específica, em que as transferências da fábrica para o CD registraram valor das mercadorias por preço próximo ou até superior ao valor final do produto, direcionando o ICMS ao Estado de origem, com suporte do crédito fiscal integral pelo Estado de destino.

Entende que não se justifica tal ressalva, que salvo a discussão da constitucionalidade de leis, as decisões de Tribunais Superiores se encontram relacionadas com casos específicos, sem que tal circunstância lhes retire a eficácia persuasiva para valer como precedentes nas matérias julgadas.

E ainda que, apesar de restarem descritas as operações que conduziram ao litígio entre a empresa e o Estado de destino das mercadorias, as conclusões alcançadas se alicerçaram não nas especificidades da situação julgada, mas:

*Na valoração jurídica, em abstrato, dos reflexos tributários das operações praticadas por centros de distribuição, conclui-se que, inexistindo alteração de titularidade das mercadorias nas transferências entre*

*o estabelecimento fabril e o centro de distribuição, este não seria mais do que uma longa manus daquele, sujeito, portanto, à mesma disciplina legal, no que se refere à apuração do ICMS.*

Conclui afirmando que corrobora o opinativo lançado pela Dra. Leila Von Söhsten Ramalho no Processo PGE 2011.339512-0, de que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, passando por entreposto de distribuição, o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia deve corresponder ao “*custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento*”, consoante a previsão inserta no art. 13, § 4º, II, da LC 87/96.

Submetido o opinativo à apreciação do Procurador Chefe da PROFIS, Nilton Almeida Filho, o mesmo foi acolhido na sua integralidade, conforme Parecer à fl. 304 (art. 39 da LC 34/09).

Submetido ao Procurador Geral do Estado, Paulo Moreno Carvalho, por meio de despacho à fl. 305, foram acolhidos integralmente, pelos seus próprios fundamentos, os Pareceres precedentes, concluindo pela manutenção do entendimento daquela Especializada, inclusive, com o posicionamento mais recente do STJ, espelhado no RESP Nº 1.109.298-RS.

Na assentada do julgamento o Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel manifestou que esta 1ª CJF anteriormente converteu o processo em diligência para segregar operações originárias de estabelecimentos fabricantes e de CD, o que não foi feito e propôs que fosse decidido pela realização de diligência. Colocado em votação, a proposta foi rejeitada pelos demais membros desta 1ª CJF, de acordo com a apreciação a ser feita no voto.

## VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresentou na sua quase totalidade os argumentos expendidos na impugnação inicial, que foram apreciadas pela 4ª JJF.

No que se refere ao pedido de julgamento em conjunto, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, mesmo inexistindo previsão explícita, com fundamento no disposto do art. 180 do RPAF/BA, fica deferido pela aplicação subsidiária do CPC.

Preliminarmente, quanto à nulidade suscitada da Decisão, sob o argumento de que requereu a realização de diligência fiscal para comprovar que o lançamento acusa transferências realizadas por estabelecimentos fabricantes, quando na realidade contempla operações originárias de Centros de Distribuição (CD), observo que o seu indeferimento é uma faculdade do julgador, nos termos do art. 147 do RPAF/BA, quando considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, impraticável ou for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos de posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos. Na situação presente, além do julgador ter fundamentado o indeferimento do pedido de realização da diligência fiscal, os dados contidos nos demonstrativos elaborados pela fiscalização tiveram como base planilhas de custos disponibilizadas pelos estabelecimentos fabricantes da mesma empresa. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada e quanto à validação das operações, isto remete para o mérito da questão, que será apreciada no momento próprio.

Fica indeferido o pedido de diligência, também, com base nos mesmos fundamentos (art. 147 do RPAF/BA), visto que os elementos contidos no processo são suficientes para a formação da convicção do julgador, bem como se trata de questionamentos de valores contidos em documentos fiscais emitidos pelo estabelecimento da mesma empresa, cujas provas poderiam ser acostadas ao processo.

Da mesma forma, fica indeferido o pedido realização de diligência proposta na sessão de julgamento, nos termos do disposto no art. 147, §2º, II, “a” e “b” do RPAF/BA, tendo em vista que a diligência anterior realizada pela PGE/PROFIS, indicou posicionamento jurídico que norteia a possibilidade de proferir Decisão sem a necessidade de sua realização, o que será apreciado nas razões de mérito.

No que se refere à nulidade suscitada sob o argumento de que o lançamento padece de vícios, ao acusar transferências de estabelecimentos fabricantes com enquadramento no art. 13, §4º, II da LC 87/96, sem considerar que foram incluídas operações originárias de CDs, cuja base de cálculo é prevista no art. 13, §4º, I da citada LC 87/96, verifico que a apreciação desta nulidade implica no adentramento da análise do mérito da questão, o que será feito a seguir. Entretanto, observo que o julgador da primeira instância fundamentou que as operações originárias dos CDs são meras extensões do estabelecimento industrial pertencente ao mesmo titular. Fica, também, rejeitada a nulidade pretendida, o que será apreciado nas razões de mérito a seguir.

No mérito, o Recurso interposto foi reapresentado a quase totalidade dos argumentos contidos na defesa inicial, motivo pelo qual faço um breve resumo por argumento:

- a) O art. 13, §4º, II da LC 87/96 indica de forma exemplificativa os elementos de custo, que não corresponde ao “custo de fabricação”, como definido na literatura contábil.
- b) Há conflito de interpretação do art. 13, §4º, II da LC 87/96 entre o Estado da Bahia e outros Estados, a exemplo da DN CAT 05/05/SP (acata o custo de produção) e Solução de Consulta ao Estado de Minas Gerais (acata insumos, energia elétrica e outros). Aponta que a solução é o ajuizamento de uma ADIn junto ao STF.
- c) Partes das operações são originárias de CDs, cuja base de cálculo é prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, o que deve ser verificado por meio de diligência fiscal;
- d) A Decisão contida no REsp 1109298/RS, julgado pela 2ª Turma, está pendente de julgamento de Embargo de Declaração e não configura o entendimento do STJ, bem como se trata de uma situação específica;

Com relação aos dois primeiros argumentos (itens “a” e “b”), observo que a fundamentação contida na Decisão ora recorrida foi de que para efeito de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados e remetidos pelo estabelecimento industrial para filiais, deve ser adotado o custo de produção, como definido no art. 13, § 4º, II da LC 87/96, que corresponde à soma dos custos de matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento.

Também, que quanto ao argumento de que outros Estados interpretam de forma não restritiva o conceito de custos, estabelecido no inciso II do art. 13, §4º da LC 87/96, a Decisão fundamentou que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF 88) e não deve ser admitida interpretação extensiva.

Ressalto que conforme salientado pelos autuantes, este entendimento tem sido prevalente nas Decisões exaradas por este Conselho de Fazenda Estadual a exemplo dos Acórdãos CJF 0373-12/14; CJF 0319-12/14; CJF 0249-11/14; CJF 0198-11/14 e CJF 084-12/14, ou seja, em se tratando de base de cálculo de operações de transferência, os custos a serem considerados, devem ficar restritos aos que são descritos no referido dispositivo e diploma legal. Por isso, não acolho os argumentos acima elencados expendidos no presente Recurso.

No que se refere às alegações de que partes das operações são originárias de CDs e deve ser aplicado o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 (item “c”) e que a Decisão contida no REsp 1109298/RS, julgado pela 2ª Turma, está pendente de julgamento de Embargo de Declaração (item “d”), observo que:

- 1) No Parecer nº 2014.4407815-0 (fls. 286/287) o Procurador José Augusto Martins Júnior da PGE/PROFIS, opinou que o processo fosse convertido em diligência, o que foi feito (fl. 299), no sentido de segregar as operações originárias de CDs e fábricas;
- 2) Os autuantes no PAF 206891.0044/13-9 colacionaram outro Parecer de nº 2011.339512-0, exarado pela Procuradora Leila Von Sohsten Ramalho da PGE/PROFIS (fls. 303 a 311), manifestando entendimento de que, para as operações originárias de CDs, relativa a mercadorias produzidas pelo mesmo titular, deve se aplicar o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96. O Parecer foi

homologado pela Procuradora Assistente Paula Gonçalves Morris Matos, do NCA (fls. 312/313) e chancelado em despacho do Procurador chefe da PROFIS (fl. 314).

Diante do posicionamento diametralmente opostos dos citados Pareceres sobre a mesma matéria, esta 1<sup>a</sup> CJF decidiu converter o processo em diligência (fls. 315/316) ao NCA da PGE/PROFIS, solicitando a emissão de Parecer conclusivo.

Conforme exposto no relatório, a PGE/PROFIS no Parecer 2014.407815-0, manifestou que diante da Decisão do STJ no RESP nº 1.109.298-RS/11, se tornou necessário à reavaliação da matéria relativa à base de cálculo nas transferências interestaduais intermediadas por CDs e que o posicionamento externado por aquele Tribunal Superior, mostra-se favorável à preservação dos interesses do Estado da Bahia, para não suportar créditos fiscais superiores àqueles formados com estrita observância do disposto no art. 13, § 4º, da LC 87/96.

Ou seja, os estabelecimentos industriais localizados em outros Estados, no momento que transferem mercadorias para os CDs, ocorre um mero deslocamento das mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa e no momento que o CD transfere a mercadoria para outro estabelecimento localizado em outro Estado, não é plausível agregar qualquer valor, visto que o CD corresponde apenas a uma extensão do estabelecimento fabricante.

Assim sendo, para as operações de transferências de CDs, relativos a mercadorias recebidas de estabelecimento fabricante pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo a ser considerada é a do custo de produção, como prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96. E só deve ser considerado na apuração da base de cálculo da transferência, o valor da entrada mais recente (VEMR), como previsto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, quando as mercadorias forem adquiridas de outros estabelecimentos que não pertençam à mesma empresa.

Na situação presente, as operações de transferências têm como origem os estabelecimentos fabricantes situados em outros Estados ou CDs que receberam mercadorias por transferências em operação interna de estabelecimentos industriais, ou produziram mercadorias que foram transferidas para o estabelecimento autuado.

Logo, de acordo com o anteriormente apreciado, conforme entendimento manifestado pela fiscalização, posicionamento do STJ no julgamento do RESP 1.109.298-RS, entendimento manifestado no opinativo da PGE/PROFIS em Parecer que reapreciou Pareceres anteriores, homologado pelo NCA, chefe da PGE/PROFIS e Procurador Geral do Estado, bem como, o entendimento da administração tributária contido na Instrução Normativa 52/13, está correto o posicionamento da fiscalização ao tomar como parâmetro o custo das mercadorias produzidas, como o previsto no art. 13, §4º, II da LC 87/96, relativo às operações de transferências interestaduais, que corresponde à soma dos custos de matéria prima (MP), material secundário (MS), mão de obra (MO) e acondicionamento. Também, correto a exclusão dos gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), energia, combustível, manutenção, encargos comuns, custos indiretos, entre outros, por não se caracterizarem como MP, MS, MO ou Acondicionamento.

Ressalto ainda que, quanto à alegação de que a Decisão contida no REsp 1109298/RS, refere-se a uma situação específica, observo que conforme apreciado no Parecer da PGE/PROFIS, mesmo que não se trate de situação idêntica, não se deve retirar a eficácia do posicionamento do STJ de que as transferências entre estabelecimentos fabricantes e centros de distribuição, não ocorre transferência de titularidade da mercadoria, visto que o segundo estabelecimento (CD) é uma mera extensão do estabelecimento fabril e na transferência subsequente, para estabelecimento localizado em outro Estado, deve prevalecer a aplicação do disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96 e não o disposto no inciso I.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Como se trata de multa aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação principal, não

compete a este órgão julgador apreciar pedido de dispensa ou redução (art. 158 do RPAF/BA).

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 11/13), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa de caráter confiscatório é inconstitucional, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I, do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Em que pese o sempre abalisado voto do n. Conselheiro Relator, peço a devida *venia* para profundamente discordar do seu entendimento quanto ao deslinde deste julgamento (tanto em relação às preliminares quanto ao mérito), que versa sobre a base de cálculo do imposto na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, conforme estatuído no artigo 13, §4º, da Lei Complementar nº 87/96.

No intuito de demonstrar os equívocos existentes no presente lançamento, faz-se imperiosa uma pequena digressão sobre fatos importantíssimos para constituição deste procedimento fiscal e, consequentemente, a melhor decisão frente às questões trazidas no bojo deste lançamento.

Então vejamos.

Primeiramente, impende ressaltar que consta no corpo do Auto de Infração, como descrição dos fatos e motivação da exação, as seguintes informações:

*O presente trabalho tem amparo nas decisões do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ) e na INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 052/2013, abaixo transcritas, que, no caso deste Auto de Infração, diz respeito à verificação da BASE DE CÁLCULO (CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA) nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS envolvendo PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (em outras unidades da Federação) que foram FABRICADOS EXCLUSIVAMENTE PELA EMPRESA, ATRAVÉS DOS ESTABELECIMENTOS REMETENTES, e TRANSFERIDOS para a FILIAL localizada neste Estado. (grifos nossos)*

Mais adiante, a fiscalização esclarece qual seria o real fundamento da infração cometida, descrevendo-a com estas palavras, *in verbis*:

*INFRAÇÃO – AUDITORIA PARA O PERÍODO DE 2010 A JUNHO DE 2013 – ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO – SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELA EMPRESA E, CONSEQUENTEMENTE, PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, POIS SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO INCISO II DO §4º, INCISO II, DA LC 87/96 (sic)*

Em seguida, após citar e comentar os artigos 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96, 56, V, “b” do RICMS/BA-97 e 17, §7º da Lei 7.014/96, expor o entendimento sobre o cálculo relativo aos custos de produção, bem como o julgamento do RESP nº 1.109.298 – RS (que entende ser o posicionamento dominante do STJ), fragmento do RE 79452 / RS (que entende ser o melhor posicionamento do STF), a mal fadada Instrução Normativa nº 52/2013, os artigos 100 e 106 do CTN em por fim, o artigo 167 do RPAF-BA, os Auditores lançam a infração nos presentes termos, *verbo ad verbum*:

*Infração 01 – 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Total do débito (valor histórico): R\$ 827.479,85*

*AUDITORIA PARA O PERÍODO DE 2010 A JUNHO DE 2013 – ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS, QUE FORAM TÃO-*

*SOMENTE PRODUZIDOS (FABRICADOS) PELA EMPRESA E, CONSEQUENTEMENTE, PELOS RESPECTIVOS REMETENTES, POIS SUPERIOR AO ESTATUÍDO NO ART. 13, §4º II, DA LC 87/96*

Em suma, a fiscalização, a PGE/PROFIS e agora a maioria qualificada deste CONSEF, baseiam-se na Instrução Normativa nº 52/2013 e no julgamento do RESP nº 1.109.298 – RS para aplicar, indistintamente, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, a base de cálculo instituída no inciso II, §4º do art. 13, da Lei Kandir (custo da mercadoria produzida).

Vale também lembrar que, durante o curso do processo, o ora Recorrente se opôs ao lançamento fiscal arguindo várias matérias preliminares de nulidade e de mérito.

Como matéria preliminar de nulidade, o Sujeito Passivo argui:

- a) *A declaração de nulidade da Decisão, com retorno dos autos, para a realização de diligência para conferir o tipo de estabelecimento de origem da mercadoria, pleiteada em sede de defesa;*
- b) *A declaração de nulidade do Auto de Infração, por erro na descrição dos fatos supostamente ocorrido, com base no art. 18, ‘a’, do RPAF-BA;*

Já no que tange ao mérito, sustenta:

- a) *A aplicação da base de cálculo das transferências oriundas de estabelecimentos comerciais (centros de distribuição) contida no artigo 13, §4º, inciso I da LC 87/96, conforme jurisprudência do STJ;*
- b) *A aplicação da lei civil para conceituação do custo de produção, contida no artigo 13, §4º, inciso II da LC 87/96*
- c) *O afastamento das razões do RE nº 1.109.298/RS, i) por versar outra situação dessemelhante; ii) por não ter sido definido quais elementos de custo estão incluídos no inciso II, e; iii) por ainda estar pendente de julgamento de Embargos de Declaração;*
- d) *Que a energia elétrica faz parte do custo de produção, em consonância com a compreensão dos elementos elencados pelo artigo 13, §4º, inciso II, da LC 87/96;*

Tecidas essas imprescindíveis considerações prefaciais para exata compreensão da demanda e o deslinde do feito, caminho para o seu julgamento.

Preliminarmente, o Sujeito Passivo arrazoou a necessidade de realização de diligência para extirpar do lançamento as operações recebidas de estabelecimentos atacadistas (centro de distribuição), por ter sido a mesma embasada no inciso II, do §4º do art. 13 da LC 87/96 que, na mansa e pacífica jurisprudência pátria e na melhor doutrina, é relativa às operações advindas de estabelecimentos industriais.

Sensível a este apelo, o n. Representante da PGE/PROFIS, o Dr. José Augusto Martins Junior, no Parecer de fls. 186 e 187, opinou pela realização da diligência neste exato sentido, sendo tal medida deferida por esta 1ª CJF, conforme manifestação de fls. 290 e 291, e endereçada aos Fiscais Autuantes, nos seguintes termos, *in verbis*:

**“AUTUANTES**

*Refaçamos demonstrativos originais, elaborando por me demonstrativos separados, relativo a operações originárias de:*

*Centro de Distribuição – tomado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, §4º, I da LC 87/96);*

*Fábrica – tomado como base de cálculo o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento (art. 13, §4º, II da LC 87/96)”.*

Em resposta, o Supervisor Josias Menezes Neto, no expediente de fl. 293, informa que “*Dianete de entendimento do Sr. Diretor da DAT METRO com o Sr. Presidente do CONSEF, e em conformidade com a IN 52/13, retornamos o presente PAF à ASTEC, para cumprimento à diligência constante à fl. 290 a 291”.*

Entretanto, com o retorno dos autos a este CONSEF, os mesmos não foram encaminhados à ASTEC, para se fazer a referida diligência, retornando os mesmos, à nova deliberação, condução à

PGE/PROFIS para Parecer e posterior julgamento.

Pois bem.

Dentre as questões de nulidade do presente Auto de Infração, a empresa alegou que houve erro na determinação da base de cálculo do tributo, uma vez que “*a análise das notas fiscais objeto da autuação deixa claro que houve aquisições de estabelecimentos fabricantes, mas também de centros de distribuição (estabelecimentos comerciais) localizados no Estado de São Paulo*” e assim, deveriam ser os preços das transferências vindas destes estabelecimentos atacadistas, “*ter sido calculado de acordo com o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96*”.

*Permissa venia*, entendo, contrariamente ao quanto delineado no voto de regência, que cabe razão ao contribuinte em arguir tal nulidade. Diante da análise dos demonstrativos e documentos que compõem este Auto de Infração, de plano se vê que boa parte das operações, objeto deste lançamento, são provenientes de estabelecimentos atacadistas ou centro de distribuição, mesmo ele (Auto de Infração) tendo por base o inciso II do §4º do art. 13 da lei Complementar nº 87/96.

Como visto, o lançamento fiscal não possui a firmeza e precisão necessárias, conforme a dicção do art. 39 do RPAF, eis que cobra ICMS tanto sobre operações provenientes de estabelecimentos industriais, como de comerciais. Desta feita, a exação acaba abalando os princípios da legalidade, ampla defesa, bem como não dá a plena segurança aos próprios julgadores sobre o acerto da fiscalização quanto a legislação posta, pois não há como saber se a infração está em conformidade ao prescrito em lei.

Destarte, além a falta de cumprimento dos termos da diligência por parte dos Autuantes, relativamente ao quanto determinado por essa Câmara e sugerido expressamente pela PGE/PROFIS para sanear o processo (o que por si só, já macula o princípio do devido processo legal), entendo que a falta de segregação das operações consoante a natureza do estabelecimento remetente não espanca o vínculo atinente a correta apuração da base de cálculo, devendo, dessa forma, ser aplicado o quanto previsto no artigo 18, IV, ‘a’ do RPAF, como pede o Contribuinte.

Ademais, quadra apontar nesta diretiva que, mesmo se ultrapassada esta preliminar, com a ‘manutenção’ do erro manifesto na base de cálculo, fica este julgamento obrigatoriamente pendente pela improcedência da exação, pois, como dito, não há como responder a seguinte pergunta: como poderemos julgar um lançamento fiscal cuja base de cálculo não está em conformidade à tipicidade que determina a lei de regência?

Resta claro que, todas as argumentações levantadas para contornar essa indagação e encontrar uma resposta adequada, não se sustentam a um exame mais acurado.

De se mencionar também que, até passado recente, quando não havia qualquer dúvida por parte da fiscalização quanto à imperiosa segregação imposta pela Lei Kandir relativa ao remetente da mercadoria (se indústria ou se atacadista), era inequívoco o entendimento neste CONSEF quanto da necessidade de separação das operações, com o expurgo daquelas que não se enquadravam no inciso do lançamento fiscal, para que o lançamento se mantivesse dentro da legalidade.

Autos e autos foram julgados nulos ou improcedentes quando não havia esta segregação legal.

Em essência, no que concerne a melhor interpretação da norma complementar e a jurisprudência pacífica de nossos Tribunais, se a infração fosse amparada pelo inciso I, §4º do artigo 13 da Lei Kandir (valor correspondente a entrada mais recente), só estariam albergadas as operações cujo remetente fosse um centro de distribuição (atacadista) ao passo que, se a infração fosse baseada no inciso II (custo da mercadoria produzida), o lançamento só abrangeeria as operações cujo remetente era o estabelecimento produtor (industrial).

Para ilustrar esse indelével posicionamento, trago o lapidar entendimento unânime da então 1ª CJF, no acórdão CJF 0010-11/10, exarado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, *verbo ad verbum*:

“VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, no que tange à exigência por utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96.

Inicialmente, da análise das preliminares de extinção do crédito por decadência, de nulidade do Auto de Infração e do pedido de perícia, arguidas pelo recorrente, assim como as pretensões recursais sobre a penalidade aplicada, deixo de apreciá-las, pois as entendendo prejudicadas em sua análise por serem absorvidas pela iminente improcedência da autuação que irá se sacramentar quando da análise das razões de mérito.

No mérito, observo que o Recurso Voluntário limita-se, tão-somente, a alegar a legalidade da base de cálculo adotada pelo recorrente nas operações de transferência interestadual de seus produtos, nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, por entender o sujeito passivo que deverão ser incluídas, como componente das parcelas de custo de produção das mercadorias transferidas, diversas rubricas, entre elas às de depreciação, amortização e outras despesas.

Contudo, devo ressaltar que, para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotado o custo de produção, definido no art. 13, § 4º, II, da LC nº. 87/96, assim como na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, além do art. 56, V, "b", do RICMS/BA, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sendo, nessa hipótese, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular.

Devo salientar que o comando contido no art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo além dos elencados. Isso posto, os gastos com depreciação, amortização e outras despesas, nessa hipótese, devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal.

Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, conforme alegado pelo recorrente, pois, consoante salientado no opinativo da PGE/PROFIS, o citado princípio da não-cumulatividade será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por "LEI COMPLEMENTAR", nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.

Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada aos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há de falar em afronto ao princípio da não-cumulatividade, como quer o recorrente.

Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS, destacado na nota fiscal, só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias, dentro do limite legal estabelecido.

Em conclusão, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, pois a base de cálculo nas transferências interestaduais de produtos fabricados pelo remetente deve se restringir ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento nos termos do art. 13, § 4º, II, da LC N° 87/96, não admitindo nenhum outro tipo de custo, diante da interpretação literal do referido dispositivo.

Contudo, uma vez comprovado que a acusação fiscal se trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao custo de produção, correspondente ao somatório de: matéria-prima, acondicionamento, material secundário e mão-de-obra, como estabelecido na LC N° 87/96, conforme se pode comprovar do texto da imputação, a exigência fiscal deve a ela se restringir, sob pena de mudança do fulcro da acusação fiscal.

Diante de tais considerações, o Auto de Infração é IMPROCEDENTE, pois, os próprios autuantes, quando da realização da diligência requerida por essa Câmara de Julgamento Fiscal, asseveraram que todas as operações, objeto deste lançamento de ofício, foram oriundas de estabelecimentos atacadistas e, como tal, para a apuração da base de cálculo, deve ser aplicada a regra da entrada mais recente, prevista no art. 13, § 4º, I, da LC nº. 87/96.

Portanto, só mediante novo lançamento de ofício fiscal caberia a exigência do valor remanescente de R\$ 2.501,02, conforme foi apurado na diligência fiscal, se não houvesse operado a decadência do direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário, relativo ao exercício de 2003.

Do exposto, apesar de fundamentação diversa, meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE." (grifos nossos)

Neste mesmo sentido, cabe também trazer à colação, pela sua inteligência e lucidez, trechos do voto proferido pela então Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, no Acórdão CJF nº 0176-11/12:

*"Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do Art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, sendo útil ao nosso voto transcrever as duas primeiras, em relação às quais gira a controvérsia deste lançamento de ofício:*

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

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

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

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

*Assim, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecer-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição. A estipulação de base de cálculo diversa da prevista na Lei Complementar nº. 87/96, ainda que por força de lei ordinária dos Estados ou do Distrito Federal, deve de pronto ser rechaçada, por eivada de ilegalidade e inconstitucionalidade, não havendo, assim, que se falar em nulidade da autuação, como alega o recorrente.*

*Ademais, o comando contido no art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96 é bastante específico e não admite nenhum outro tipo de custo, além dos elencados, por uma questão de política tributária entre os entes federados. Logo, os gastos com manutenção, depreciação, amortização, frete (CIF), combustível, etc., devem ser expurgados para efeito de determinação da base de cálculo legal, implicando no subsequente estorno do respectivo crédito fiscal, conforme consignado na Decisão recorrida, cuja definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar, em face da dicção do art. 146, III, "a", da Constituição Federal.*

*Tal limitação legal para determinação da base de cálculo do ICMS, quando das transferências interestaduais de produtos fabricados pelo mesmo titular, não afronta ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, pois o citado princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada, por sua vez, por "LEI COMPLEMENTAR", nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, "c", da Constituição Federal.*

*Portanto, se a própria Lei Complementar nº 87/96, ao disciplinar para essa operação a efetiva base de cálculo limitada a alguns itens dos custos de produção, especificando literalmente a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, não se há que falar em afronta ao princípio da não-cumulatividade.*

*Assim, caso o remetente tenha destacado o ICMS em valor superior ao devido, incluindo como custo de produção, rubricas outras que não são exatamente as dispostas na lei complementar multicitada, cabe ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, sob pena de glosa, uma vez que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto no art. 93, § 5º, incisos I e II, do RICMS/97, abaixo transcrito:*

*"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:*

*(...)*

*§5º Somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado:*

*I – se o imposto for destacado a mais do que o devido no documento fiscal;*

*II – quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou quando o imposto houver sido recolhido com base em pauta fiscal superior ao valor da operação".*

*Diante de tais considerações, verificam-se impertinentes as alegações do recorrente, sendo legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor de base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, em razão da LC 87/96 especificar os custos de produção, como matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, consoante apuraram os autuantes nos autos, nos quais cotejam os custos unitários nos termos legais, por produto, em relação aos custos de transferências consignados nas notas fiscais, ou seja, após expurgar da base de cálculo de transferências depreciação, manutenção, amortização, frete (CIF), etc., por não se enquadrarem nas rubricas especificadas como custos de produção, conforme delimitado no referido dispositivo legal.*

**Ressaltamos, no entanto, que, como determinado na diligência requerida por esta CJF, devem ser expurgados da autuação os valores relativos às operações realizadas pelos estabelecimentos remetentes que exercem a atividade atacadista ou não produziram as mercadorias transferidas, pois, neste caso, como a base de cálculo a ser utilizada é o valor da entrada mais recente da mercadoria (inciso II, §4º, art. 13, da LC 87/96), não há consonância com a acusação em que se fundamentou a autuação, ao contrário do entendimento externado pelos autuantes ao se pronunciarem em relação à citada diligência.** (grifos não originais)

**Registre-se, neste particular, que embora afirmem os autuantes na citada diligência que o custo da mercadoria produzida é equivalente ao valor da entrada mais recente nas operações realizadas pelos estabelecimentos atacadistas, tal afirmativa não se encontra comprovada nos autos, não só porque não constam nos autos as notas fiscais recebidas por tais estabelecimentos e nem as planilhas de custos destes estabelecimentos para permitir tal constatação.** (grifos não originais)

*Do exposto, somos pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, modificando a Decisão recorrida para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração epigrafado, reduzindo o valor inicialmente lançado para R\$286.777,21, conforme demonstrativo de fl. 424.”*

Cura mencionar que vários outros os acórdãos deste Conselho foram exarados sob esse mesmo enfoque, tais quais as decisões CJF nº 0184-12/12 e CJF 0356-11/12, representativos do melhor escólio do vergastado art. 13, §4º.

Portanto, fica demonstrada a importância para a regularidade processual do PAF que o levantamento fiscal (baseado no inciso II - valor do custo da mercadoria -), somente versasse sobre operações advindas de estabelecimentos industriais, sob pena de desrespeito frontal à legislação complementar e o entendimento pacificado dos Tribunais Superiores.

Não sendo assim e devido à peremptória negativa de realização de diligência pelos Autuantes, acolho a nulidade do Auto de Infração suscitada pelo Recorrente, aplico o quanto determinado no art. 18, IV, ‘a’ do RPAF-BA, por entender que não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, a inteireza da infração cometida.

Preliminar de nulidade acolhida.

Vencido na preliminar, caminho então para o exame do mérito, ponto de igual discordância com o voto do n. Relator.

A despeito do meu entendimento sobre a possibilidade de aplicação da Súmula 166 do STJ ao caso concreto, por entender que o **simples deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não constitui-se fato gerador do ICMS**, adentro ao exame das outras questões de mérito suscitadas pelo Sujeito Passivo.

Como já explanado, o presente lançamento tem como base a nova interpretação dada ao artigo 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, por “força” da Instrução Normativa nº 52/2013 e o julgamento do RESP nº 1.109.298 – RS.

*Ab initio*, devemos rechaçar veementemente que este CONSEF deve aplicar a Instrução Normativa nº 52/2013 nos seus julgamentos, em razão do quanto disposto no artigo 167, III do RPAF, como fez constar equivocadamente a fiscalização no corpo do Auto de Infração.

De extrema facilidade se percebe que a Instrução Normativa nº 52/2013 não é ato normativo emanado de autoridade superior, mas sim pela Superintendência da Administração Tributária que não é hierarquicamente superior a este Colegiado. Ademais, mesmo que assim fosse, não pode a malsinada Instrução Normativa nº 52/2013 querer extrapolar sua função e alterar a norma insculpida na Lei Complementar.

Aplicar a Instrução Normativa nº 52/2013 da forma posta pela fiscalização, não é menos que um flagrante desrespeito aos princípios da tipicidade e da reserva legal, este derivado diretamente da competência tributária prevista no art. 146, III, ‘a’ da CF de 1988.

Portanto, da maneira como está sendo utilizada e aplicada pela fiscalização, PGE/PROFIS e maioria deste CONSEF, a referida Instrução Normativa dá uma “*interpretação*” ao dispositivo de lei complementar, absolutamente inovador em relação ao próprio texto da legal, o que é

inconcebível.

Em outras palavras, **a Instrução Normativa nº 52/2013 ultrapassa o seu papel jurídico** e, contrariamente ao que determina a melhor hermenêutica jurídica, a Constituição Federal, a Lei nº 7.014/96 e o próprio CTN, **e não esta somente a interpretar o texto da lei, mas sim, verdadeiramente, modificando-o ao ponto de inová-lo, trazendo novos elementos a regra matriz de incidência do ICMS nas transferências interestaduais que não estão presentes ou sequer são mencionados por quem lhe compete, in causu, a Lei Complementar nº 87/96.**

Mais uma vez, valho-me de entendimento outros componentes deste CONSEF, trazendo à colação o brilhante voto divergente exarado pelo n. Conselheiro José Antonio Marques Ribeiro, no acórdão CJF 0084-12.14 que tratou magistralmente sobre a questão da IN 52/2013 e o seu direcionamento atual que extrapola a sua função interpretativa, cujos argumentos me coaduno inteiramente, *in litteris*:

#### VOTO DIVERGENTE

*Peco vénia par discordar da nobre Relatora, bem como do e. Conselheiro que exarou voto divergente nos autos do processo 206891.0009/08-2 e que redundou no Acórdão CJF Nº 351-12/13, cuja decisão ocorreu por maioria, com voto de qualidade do Presidente desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.*

*O recorrente é acusada de haver feito utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2004.*

*A matéria trazida aos autos é de cunho legal, aí entendido que a inteligência dada à Norma é que tem o condão de elidir ou não a acusação fiscal. Nessa esteira, convém ter como uma das balizas orientadoras da solução da querela a descrição dos fatos apostada na peça vestibular e transcrita no relatório acima que, in fine, diz da forma através da qual os autuantes determinaram a base de cálculo do imposto que se exige, merecendo destaque o fato de que “a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção”.*

*Outra referência está na LC 87/96 que, por via do art. 13, §4º, estabeleceu expressamente as três hipóteses de composição e materialidade do imposto, das quais transcrevo, em destaque, as dos incisos I e II:*

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

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

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

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

*Quanto ao Auto de Infração, convém destacar trechos das anotações feitas pelos autuantes que expressam a base essencial da autuação, sobre a qual se fundamenta a definição da base de cálculo do imposto que se pretende exigir, como segue:*

*“Acrescenta-se que a autuação foi baseada na planilha de custo de produção apresentada pelo próprio autuado, onde consta a discriminação dos itens dos custos de produção, por código de produto. Na apuração foi elaborado o demonstrativo “Estorno de Crédito – Custo de Transferência” (fls. 13 a 28), que também se encontra em meio eletrônico (fl. 11)”*

*E mais, ainda na peça acusatória...*

*“ação fiscal se refere à verificação da base de cálculo nas operações interestaduais envolvendo produtos industrializados em outras unidades da Federação, que foram transferidos para filiais localizadas neste Estado. Por força de disposição constitucional (artigos 155, § 2º, XII, “i”, e 146, III, “a”), a Lei Complementar nº 87/96, através do art. 13, § 4º, II, prescreve que nessa situação a base de cálculo deve corresponder aos custos da mercadoria produzida, que corresponde à soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”*

*Por primeiro, há que ser discutida a questão afeita à Instrução Normativa.*

*Com respeito à referida Instrução Normativa nº 52/13, vê-se que trata especificamente da matéria veicula nos autos deste PAF, e tem natureza jurídica interpretativa, aí entendido que pretende dar inteligência à norma insculpida na LC 87/96, no que pertine à determinação da base de cálculo do ICMS, nas hipóteses em que as operações tenham origem em centros de distribuição.*

**Há que se destacar que a referida instrução normativa avança sobre os limites da mera interpretação do disposto na LC 87/96, senão vejamos:**

O art. 13, § 4º, da LC 87/96 tem a seguinte dicção:

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

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

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

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

A Instrução Normativa nº 52/13, no que se relaciona com a norma acima transcrita diz:

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:

(...)

1.2. 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.

A norma insculpida na Lei, no meu entender deixa claro e definido que são duas as fontes onde se deve buscar a apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, aí entendido que tais operações podem ter origem em estabelecimento industrial e em centro de distribuição, quais sejam: o valor da entrada mais recente (inciso I, do § 4º do art. 13, referente a transferências de CD para CD), e o custo de produção, correspondente ao inciso II do mesmo diploma referente a transferência da indústria para CD.

**A interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/13, em verdade inova à lei e diz, em apertada síntese, que as transferências, quer de CD para CD, quer da indústria para CD, terão como base da apuração dos créditos a serem apropriados pelos estabelecimentos destinatários em operações de transferências entre estabelecimentos de mesmo titular, unicamente o custo de produção.**

Em que pese o esforço da SEFAZ no sentido de esclarecer norma de grande complexidade e que envolve entendimentos divergentes, sobretudo nesta CONSEF, me parece que a referida Instrução Normativa acabou por dar interpretação ao dispositivo de lei em voga absolutamente inovador em relação ao texto da lei. Digo inovador porque a prevalecer a dita interpretação, estar-se-ia desprezando o quanto posto na Lei, modificando-a na sua inteligência mais clara e evidente, qual seja a da existência de transferências de Centros de Distribuição para Centros de Distribuição, e da própria forma de apuração dos créditos, o que atentaria contra o princípio da legalidade estrita e tornaria insegura a base de cálculo do imposto a ser eventualmente exigido.

Merce atenção os julgados do Superior Tribunal de Justiça derredor da matéria, trazidos à colação pelos autuantes e pela n. Dra. Ângeli Feitosa (nos autos do processo 206891.0009/08-2). Especificamente quanto ao texto trazido pela representante da PGE/PROFIS - decisão no REsp 1109298/RS -, vejo que o referido decisum, definitivamente, não autoriza a interpretação genérica dada pela Instrução Normativa nº 52/13, pois, em nenhum momento os ministros julgadores afastaram a aplicação do quanto contido no art. 13º, § 4º, inciso I, pelo que se depreende do trecho abaixo transcrito e que reflete caso específico e sem nenhuma característica vinculante:

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 cálculos 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. (grifo do relator)

Isto posto, frisando que há que se preservar o princípio da legalidade estrita, um dos esteios da Segurança Jurídica, aí entendido que nenhuma norma infralegal pode transpor, inovar ou modificar texto de Norma Cogente, muito menos por via de instrumento interpretativo, entendo que a inteligência insculpida na Instrução Normativa nº 52/13 é flagrantemente equivocada. (grifos nossos).

Vale historiar que já houve manifestação do Poder Judiciário baiano em relação a este

descompasso do papel da IN 52/2013.

Neste sentido, devemos trazer à baila trechos da irretocável decisão no Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, exarada pela Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro da 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, que muito bem abordou a questão ora discutida, *in litteris*:

*"De início pontuo o cabimento de impetração de mandado de segurança para o caso dos autos. Assim, tratando-se de discussão envolvendo cobrança inquinada de indevida de imposto (ICMS), nada impede que seja utilizado este remédio processual. Em suma, buscando a Impetrante ver declarada a ilegalidade de ato do Fisco na forma em que aplica a tributação em uma determinada atividade, não haverá que se falar em ordem genérica.*

*Desta forma, totalmente pertinente o manejo da presente ação mandamental, porque, toda a questão controvertida gira em torno da interpretação dada pelo Fisco ao artigo 13, §4º, I, Lei Complementar 87/96, através da instrução normativa 52/2013.*

(...)

*Em casos como tal, tem entendido o CONSEF, situação já constatada em outros feitos, com respaldo legal na Instrução Normativa 52/13, a qual reflete o entendimento de administração tributária do estado da Bahia que, com relação à definição de vase de cálculo da LC 87/96, serve a aludida instrução de orientação aos seus agentes autuante para efeito de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), das quais devem ser deduzidos os valores do impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.*

*O que resulta de tal posição é que o CONSEF entende como lei uma instrução normativa. Pior. Já reconheceu, inclusive, a sua aplicação a fatos anteriores ocorridos. O absurdo de tal tese poderia esta apenas no campo da graça, do que é hilário. Mas seus efeitos e consequências são trágicos.*

*Em verdade, instrução normativa lei não é. Jamais, em tempo algum, poderia ela impor-se a comando legal devidamente constituído, e agredir os princípios norteadores da segurança jurídica, como a da tipicidade e o da legalidade.*

*Por conseguinte, a irresignação motivadora da impetração tem fundamento sério, já que a atuação do Fisco Estadual acerca da base de cálculo até então utilizada para apuração do ICMS devido nas operações interestaduais entre estabelecimento de titularidade do mesmo contribuinte situados em diferentes Estados (CD de São Paulo e da Bahia), afronta o sistema normativo, porquanto autua ela no setor econômico comercial e, com isso, cabe a aplicação, ao caso, dos dispositivos legais seguintes: art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 e art. 17, da Lei Estadual nº 7.014/96.*

(...)

*Por fim, de nota-se que a nefasta IN 52/2013, no particular, não poderia trazer interpretação, em evidente prejuízo do contribuinte, para definir que na formação da base de cálculo o remente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, como bem asseverado no parecer ministerial.*

*Tal se dá porque a lei não traz qualquer normatização no sentido de que para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis. Assim, diante da ausência de norma, tanto em sentido formal quanto material, prevento que, na hipótese, a base de cálculo do ICMS deverá excluir o ICMS, PIS e COFINS, impõe-se o reconhecimento da ilegalidade do auto de infração hostilizado.*

*Postas as coisas desta maneira, o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como também pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento.*

*Então, merece rechaço, nesta sede mandamental, a sanha arrecadatória do Fisco Estadual, com o seu procedimento legiferante contraditório e confrontante com o arcabouço existente, gerando não apenas díspares autuações, como, também, insegurança nas relações com os ditos contribuintes.*

*De exposto, CONCEDO A SEGURANÇA almejada para, reconhecendo que o valor da entrada mais recente é o valor da operação de aquisição mais recente pelo estabelecimento remetente, sem diminuição dos tributos recuperáveis, anular o Auto de Infração nº 206891.0011/14-1, desconstituindo-se o crédito tributário ali consignado.*  
*(grifos nossos)*

Portanto, diante da fundamentação do belíssimo voto da Dr. Maria Verônica Moreira Ramiro, não há dúvida que os conceitos estabelecidos no art. 13, §4º da LC 87/96, como a definição da base

de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei Complementar (art. 146, III, “a” da CF 88) e não deve ser admitida interpretação extensiva, como quer fazer valer a fiscalização, através da IN 52/2013, que se mostra um verdadeiro desserviço ao Estado da Bahia, sob pena de afronta a princípios basilares do ordenamento jurídico e da própria Constituição.

Noutra importantíssima senda, há que se debruçar sobre a decisão e as teses acolhidas no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, pois este é o outro pilar que sustenta a infração lançada, a aplicação da IN 52/2013 e o posicionamento da PGE/PROFIS acerca da matéria.

Consta no Parecer da Procuradoria que este julgamento (PGE 2014.407815-0), sobreveio no cenário jurisprudencial e “*enfrentou expressamente a questão da base de calculo nas transferências interestaduais quando há a intermediação de centro de distribuição na cadeia produtiva*” e que tal orientação espelharia a orientação mais recente do STJ.

Com este norte, diz que o então Diretor de Administração Tributária formulou consulta específica a Procuradoria Fiscal acerca da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais e a resposta a tal consulta foi fornecida pela Dra. Leila Von Sohsten Ramalho (PGE 2011.339512-0) assegurando o acerto da aplicação do quanto avaliado no RESP nº 1.109.298-RS.

A Procuradora Assistente do NCA, aponta que o tal Parecer veio a ser homologado pela Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria e Assessoramento e, posteriormente, a chancela do Procurador Chefe, sendo este, então “a posição institucional desta Especializada acerca da matéria ali tratada, imperando até que seja revista pelo próprio Procurador Chefe ou Pelo Procurador Geral do Estado.

Arremata a d. Procuradoria as suas teses com as seguintes argumentações, *in verbis*:

*“Sem embargo, e diante das recentes alterações introduzidas no quadro de gestores da Procuradoria Geral do Estado, colhemos do ensejo para reafirmar o acerto das conclusões alcançadas no mencionado parecer, na medida em que, como ali bem explicitado, espelha a orientação mais recente do STJ acerca da base de cálculo a ser considerada nas transferências interestaduais de centro de distribuição para outros estabelecimentos do mesmo titular, e que se mostra amplamente favorável à preservação dos interesses do Estado da Bahia, a quem certamente não interessa suportar créditos fiscais superiores ‘aqueles formados com estria observância do disposto no art. 13. §4º, da Lei Complementar 87/96.*

*No Julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, o Pretório Excelso se afiliou ao entendimento de que o desmembramento do núcleo fabril, com deslocamento das atividades de distribuição para unidades autônomas, não tem o condão de provocar qualquer alteração nos critério de qualificação do imposto, devendo-se, portanto, respeitar a natureza industrial das atividades desenvolvidas pela empresa, que convoca à fixação do custo da mercadoria produzida com base de cálculo do ICMS, tudo com supedâneo no art. 13, §4º, inc. II da Lei Complementar nº 87/96” .*

Pois bem.

Prefacialmente, há que se mencionar que o julgamento da questão envolvida no RESP nº 1.109.298-RS não transitou em julgado, pois ainda pendente de apreciação do STF, em sede de Recurso Extraordinário.

Em segundo, não há como aplicar o entendimento exarado no RESP nº 1.109.298-RS, devido à especificidade dos fatos vividos naquele julgamento.

Não há a mínima dúvida que o caso visto no STJ foi julgado com base em ocorrências específicas que não podem ser generalizadas e trazias a todos os contribuintes do ICMS no Estado da Bahia, pois, tal processo decidiu num quadro fático em que restou comprovado que o preço praticado pelo contribuinte era artificialmente equiparado ao valor de venda das mercadorias ao consumidor final, no estado de destino.

Não há nos autos aqui discutidos, tal comprovação fundamental para possibilitar o quanto decidido no RESP nº 1.109.298-RS, ou seja, afastar a aplicação da norma complementar.

Para melhor entendimento do que se afirma (singularidade da situação), peço *venia* para transcrever a ementa acórdão prolatado pelo STJ, sob a relatoria do Min. CASTRO MEIRA, que

pela sua clareza, indica de forma inequívoca a especificidade da situação, com o afastamento das normas gerais:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE 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 do 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 a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado 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 de 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 cálculos 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.*

*9. Em termos de arbitramento, o que não se permite na seara do recurso especial é apurar a adequação do valor fixado, por esbarrar no óbice previsto na Súmula 7/STJ. Precedentes.*

*10. Em outro capítulo, a recorrente postula o afastamento da Taxa Selic, sob o argumento de que sua utilização nos débitos tributários é indevida. Todavia, o acórdão apenas mencionou que não haveria prova de sua utilização nos cálculos. Incidem, no ponto, as Súmulas 282/STF e 211/STJ, já que não houve prequestionamento da tese levantada no especial.*

*11. Quanto à multa aplicada, a recorrente pediu a aplicação do artigo 2º do Decreto-Lei nº 834/69 e do artigo 112 do CTN. Além disso, argumentou que a penalidade deveria ser objeto de revisão, pois estaria extremamente abusiva (60 % sobre o valor principal devido).*

*12. A Corte de origem afirmou que o dispositivo invocado pela recorrente não estaria mais em vigor, fundamento que não foi combatido, atraindo a aplicação da Súmula 283/STF. A análise da razoabilidade da multa implicaria a interpretação da norma constitucional prevista no artigo 150, IV, da CF, o que não se permite na via especial.*

*13. O recurso interposto com fundamento na alínea "b" do permissivo constitucional não pode ser conhecido, pois a recorrente não esclarece de que modo o arresto teria julgado válido ato de governo local contestado em razão de lei federal.*

*14. Alegações genéricas quanto às prefaciais de afronta ao artigo 535 do Código de Processo Civil não bastam à abertura da via especial pela alínea "a" do permissivo constitucional, a teor da Súmula 284 do Supremo*

Tribunal Federal.

15. Em relação ao período de 01/01/1997 a 04/12/1997, houve o lançamento por homologação. Tendo havido pagamento antecipado, ainda que reduzido, rege-se a decadência pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, que fixa o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para a homologação do pagamento realizado pelo contribuinte. Em razão disso, nesse ponto, prospera a irresignação da decadência parcial da obrigação tributária inserida no auto de lançamento nº 0008699640.

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte.

(REsp 1109298 / RS RECURSO ESPECIAL; Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento 26/04/2011; Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2011; RDDT vol. 191 p. 176)

Para colocar uma pá de cal na celeuma da singularidade da questão, faz-se necessário colacionar o exerto do vergastado, demonstrando a sua fundamentação:

*"No que tange à base de cálculo do ICMS, o tema, pela complexidade, exige uma breve descrição das operações envolvidas.*

*A recorrente possui estabelecimento industrial na cidade de São Paulo e transfere as mercadorias produzidas para diversas filiais sediadas em outros estados. Segundo os autos, não foi apurada qualquer irregularidade nas transferências diretas ocorridas entre a Fábrica (SP) e a Filial(RS).*

*Todavia, ante o grande volume de mercadorias, a recorrente utilizava, por vezes, um Centro de Distribuição, localizado em São Bernardo do Campo-SP, considerando-o estabelecimento comercial. Nessas ocasiões, deslocava as mercadorias da Fábrica (SP) para o Centro de Distribuição e deste para a filial no Rio Grande do Sul.*

**Segundo o acórdão recorrido, utilizou-se na saída das mercadorias do Centro de Distribuição (CD) para a Filial (RS), base de cálculo do ICMS consistente em um valor "aleatório" situado entre o custo da mercadoria (na fábrica) e o valor de venda ao consumidor final no Estado do Rio Grande do Sul, denominado "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" (artigo 13, § 4º, inciso I, da LC 87/96).**

*Nessa operação – saída das mercadorias do Centro de Distribuição –, a autora recolhia aos cofres paulistas o valor do ICMS, calculado com base no "valor aleatório", que segundo o acórdão, era próximo, quando não até superior, ao preço final do produto – o qual no futuro seria alienado em solo gaúcho.*

*Quando a mercadoria entrava na Filial-RS, a recorrente escriturava o crédito daquele ICMS pago em São Paulo (majorado). Por fim, na saída final da mercadoria, o valor do imposto que deveria ser pago ao Estado do Rio Grande do Sul era praticamente idêntico ao crédito, compensando-se.*

*Isso ocorre porque, em São Paulo, a base de cálculo na saída do Centro de Distribuição utilizou o valor aleatório (entrada mais recente) e no Rio Grande do Sul, o valor da operação (negócio jurídico entre a recorrente e terceiros), muito próximo do primeiro. Diante disso, 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). (grifos nossos)*

(REsp 1109298 / RS RECURSO ESPECIAL; Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125); Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA; Data do Julgamento 26/04/2011; Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2011; RDDT vol. 191 p. 176)

Pela leitura atenta e científica do enxerto alhures, fica claro que o TJ-RS e o STJ afastaram a aplicação da regra estabelecida no artigo 13, §4º, inciso I (entrada mais recente), prevista para estabelecimentos atacadistas (centro de distribuição), devido à comprovação, no caso **in concreto, do uso de "valor aleatório" próximo ou superior ao preço do produto final vendido no Rio Grande do Sul**, em fragrante burla ao sistema legal entabulado no artigo 13 da Lei Complementar, podendo-se afirmar, em hipótese de direcionamento de crédito, manejo vedado e repelido pelo sistema federativo.

**Salta aos olhos que, somente diante dessas circunstâncias excepcionais, observadas pelo Tribunal do Rio Grande do Sul, e depois pelo STJ, pode se afastar a incidência da regra básica entoada no art. 13, §4º, incisos I e II.**

Entretanto, o que a Superintendência da Administração Tributária, parte deste CONSEF, e agora, a própria PGE/PROFIS querem, entendem, e pretendem aplicar neste julgamento é uma situação excepcional, única, verificada no RESP nº 1.109.298-RS, como regra geral, válida para todos os Contribuintes na Bahia e em todas as situações, mesmo naquelas expressamente estabelecidas e

previstas na Lei Complementar nº 87/96, somente com base na Instrução Normativa nº 52/2013 e em um julgamento exclusivo, longe de representar a jurisprudência dominante do STJ, que trafega em sentido oposto.

A meu ver, com a devida licença, trata-se de uma irresponsabilidade tributária singular em todo o Brasil, e que, fatalmente será repreendida duramente pelo Poder Judiciário, trazendo não só malefícios ao próprio Erário, na ilusão do aumento de arrecadação, como também desconforto e conflito com os outros Entes da Federação.

Em suma, afirmo que este posicionamento encampado pela Instrução Normativa nº 52/2013 e o alcance dado ao julgamento do RESP nº 1.109.298-RS nos lançamentos fiscais são verdadeiras afrontas ao texto da LC 87/96, bem como os primeiros atos de uma guerra fiscal a ser declarada imprudentemente pelo Fisco baiano.

*Ex expositis, concessa maxima venia*, discordo do entendimento da n. PGE/PROFIS e da maioria qualificada dos meus pares da 1ª CJF, e voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para julgar nulo o Auto de Infração e, vencido pelo colegiado, no mérito, improcedente a infração 1.

## 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206981.0041/13-0**, lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA**; devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$827.429,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Rosany Nunes de Mello Nascimento e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS