

A. I. Nº - 206891.0006/14-8  
AUTUADO - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.  
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 25. 08. 2015

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0127-01/15

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

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 18/08/14, para exigir o ICMS no valor de R\$432.560,06, acrescido da multa de 60%, em decorrência da apuração da irregularidade fiscal, assim descrita: *"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"*. Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, tudo em consonância com o detalhamento registrado no próprio corpo do Auto de Infração.

O autuado, através de seu representante legal (Procuração, fl. 244), apresentou impugnação (fls. 223 a 242), aduzindo a tempestividade das alegações; apresenta uma síntese dos fatos que culminaram com a lavratura do mencionado Auto de Infração.

Pede a nulidade da autuação, arguindo à sua extinção, antes do julgamento do mérito em vista de diversas irregularidades, no momento de lavratura do presente auto de infração, que ocasionam o cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, de acordo com o previsto no artigo 18, inciso IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99. Diz que houve falta da indicação clara dos fatos que originaram o lançamento, impedindo o exercício da ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV da CF de 1988.

Explica que, diante dessa ausência de clareza, no que tange a descrição da suposta infração, não pode se defender do que não está plenamente demonstrado. Reclama que ao descrever os motivos da autuação, os autuantes tentaram fundamentá-la, colacionando jurisprudências e legislações, deixando, porém, a descrição da suposta infração encontra-se confusa.

Completa que os Fiscais autuantes sustentam o estorno de crédito de ICMS, objeto da presente autuação, na alegação de que a empresa teria utilizado base de cálculo maior que a prevista na legislação. A base de cálculo da operação seria o valor da entrada mais recente, do qual os Fiscais pretendem excluir os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Alega que os próprios Fiscais Autuantes se contradizem na definição da base de cálculo do imposto a ser aplicada, na medida em que: (i) sustentam que a mesma deveria ser o valor da entrada mais recente; (ii) haveria uma imposição lógica não justificada de exclusão dos tributos recuperáveis deste valor; (iii) após essas exclusão, o valor da entrada mais recente equivaleria ao custo de aquisição da mercadoria.

Aduzem que os Fiscais precisam decidir se a base de cálculo é o valor da entrada mais recente sem os tributos recuperáveis, ou se é o custo da aquisição da mercadoria. Isto porque uma base nega a outra, haja vista que no custo de aquisição da mercadoria estariam também incluídos os custos com a tributação que a própria fiscalização quer ver afastada.

Diz que a referência feita ao entendimento do Professor Ives Gandra, em contrário de sustentar os termos da autuação, é favorável à empresa. Transcreve o referido trecho: “Por fim o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.”

Aduz que é essa a sua defesa. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria, objeto da transferência interesadual, pois o inciso I do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, refere-se aos mesmos titulares, opera-se a citada equivalência.

Aduz que a falta de clareza na autuação ofende o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, o que enseja a nulidade de todo procedimento fiscal, por não atender a regra prevista no artigo 2º do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 (princípios da legalidade, oficialidade, verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa). Transcreve, nesse sentido, jurisprudência do Conselho de Fazenda deste Estado da Bahia e requer a decretação de nulidade do Auto de Infração.

No mérito, diz que demonstrará que a autuação não pode prevalecer, caso não acatada a preliminar de nulidade. Ressalta que é empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, comercializando, distribuindo por atacado; exporta e participa de outras sociedades empresariais; dispõe de um Centro de Distribuição - CD, localizado no Estado de São Paulo, na cidade de Registro, através do qual adquire de terceiros os produtos que serão objeto de comercialização, no atacado e exportação.

Explica que, tendo em vista a comercialização de produtos em todo o território nacional, surgiu a necessidade de a empresa dispor de pequenos Centros de Distribuição – CD em determinadas unidades da federação. Através dessa sistemática, os produtos adquiridos pela unidade comercial localizada em SP são transferidos para as referidas unidades, a exemplo do CD deste Estado da Bahia, a partir dos quais é feita a circulação propriamente dita das mercadorias.

Nesse sentido, a autuação alega que houve utilização indevida de 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. Para a Fiscalização, a empresa autuada estava calculando a base de cálculo do ICMS superior ao previsto no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I,

da LC nº 87/96. Complementa que os prepostos fiscais entenderam que, por ser a operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, o princípio da não-cumulatividade deveria ter sido aplicado e, consequentemente, deveriam excluir da base de cálculo os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Argumenta, contudo, que não há qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia. A legislação citada (art. 13, § 4º, I, LC nº 87/96), informa que nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente, sem, contudo, estabelecer um conceito específico para esse “valor da entrada mais recente”.

Consigna que o conceito é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência. Argumenta que os fiscais concluíram que, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias do estabelecimento, localizado em São Paulo para o Centro de Distribuição (CD), situada no estado da Bahia, a base de cálculo, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, deveria ter sido o valor equivalente ao “custo de aquisição das mesmas”.

Repete a formula concebida pelo Fisco da Bahia: a ) tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada; b) desse valor, retirou o valor do ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS; e c) adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento paulista.

Reclama que a Fiscalização interpretou na Lei aquilo que gostaria que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente, adotando um procedimento que não encontra qualquer guarida, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana. Indaga: "onde, na lei, encontramos disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o contribuinte deve expurgar os valores recolhidos à título de ICMS, PIS e COFINS?"

Conclui que não há previsão legal que oriente o contribuinte, nesse sentido. O “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes. Explica que o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “*custo da mercadoria produzida*” será utilizado como base de cálculo quando a atividade do estabelecimento remetente for industrial, o que não é o caso desta autuação. Conforme já mencionado, a empresa autuada comercializa e exporta produtos que foram adquiridos de terceiro.

Em se tratando de estabelecimento comercial – como é o estabelecimento paulista e o CD da Impugnante – a base de cálculo, nos termos do inciso I do art. 13, §4º da LC 87/96 é “a entrada mais recente”, expressão que se refere ao valor das operações pelo qual este estabelecimento, em época mais recente, deu entrada nas mercadorias ou em mercadorias da mesma espécie, as quais foram posteriormente transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade.

A interpretação esposada pelas autoridades do Fisco. é, portanto, contrária ao ordenamento tributário e geradora de insegurança jurídica, pois nenhum texto legal estabelece que, na fixação da base de cálculo, para se encontrar o valor da entrada mais recente, deva-se expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Reitera que a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/96 é a entrada mais recente da mercadoria em estabelecimento de mesma titularidade. O valor desta entrada mais recente, por lógico, contempla o valor de aquisição da mercadoria, dentro do qual estão incluídos os custos de

sua produção e a tributação incidente para a espécie. Fosse a intenção do legislador afastar qualquer dos custos acima referidos, teria assim expressado no texto da Lei, o que não se verifica.

Discorre sobre o regime monofásico da tributação de PIS e da COFINS, aduzindo que não se pode falar em estorno do crédito do imposto, com retirada dos tributos recuperáveis, na medida em que a mesma se enquadra em regime diferenciado de tributação pelas contribuições ao PIS e COFINS, previstas na Lei nº 10.147/2000, que dispõe sobre a incidência e instituição do regime monofásico de tributação destas contribuições para produtos de higiene pessoal e cosméticos, além de medicamentos.

Diz que diversos produtos que são comercializados estão sujeitos à incidência da tributação monofásica do PIS e da COFINS, conforme a lista de produtos constante de mídia que faz parte integrante da presente defesa. Cola Mídia aos autos e descreve alguns produtos.

Aduz que o industrial ou o importador, na incidência monofásica, ficam com a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, dentro da cadeia de circulação da mercadoria, sem que aquele custo seja diluído entre os demais contribuintes, no regime de crédito e débito próprio da circulação da mercadoria. A lei não permite geração de crédito passível de escrituração fiscal, circunstância que impossibilita a recuperação dos valores que foram inicialmente recolhidos àquele título. Explica que, na medida em que não há crédito fiscal escriturado relativamente às contribuições ao PIS e a COFINS, estas não podem ser tratadas como tributos recuperáveis, como o quer a Fiscalização do Estado da Bahia.

A partir do momento em que as contribuições em questão perdem a qualificação de recuperáveis, por disposição da Lei nº 10.147/2000, não há como se querer afastar as mesmas da base de cálculo do ICMS incidente na operação de transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

Diz que também é insubsistente a autuação, na afirmação fiscal de que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96”.

Aduz que o crédito lançado corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto. Nesse ponto, argui que o trabalho fiscal é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I, 37 da CF, 97, inciso IV, do CTN.

Reitera que a base de cálculo aplicável ao caso é o “valor da entrada mais recente”, pelo qual há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Aduz que, no caso, a entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita por este estabelecimento comercial, gerando o consequente crédito do imposto incidente na operação de transferência para o CD baiano, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.

Reitera que a ilegalidade supra referida atinge requisitos essenciais do lançamento, tornando-o imprestável, inválido, nos termos do artigo 142 do CTN. Nesse sentido, transcreve manifestação de Alberto Xavier. Discorre sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa aplicada.

Conclui, pedindo que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, a juntada de documentos, a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal, esperando por fim, que sejam comprovadas todas as razões apresentadas.

Protesta pela nulidade do Auto de Infração ou sua improcedência e que as todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos seus Patronos.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 358 a 388), inicialmente, esclarecem que foram designados para realizar a Auditoria, no sentido de verificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras outra unidade da Federação.

Observam que para uma construção lógica sobre a questão, objeto do PAF, é imprescindível a análise das diversas nuances que envolvem a matéria. Tomam como ponto de partida, a Constituição Federal, estrutura de fundamento e validade das demais normas. Dizem que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária. O art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido, o valor correspondente ao custo da aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa.

A base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar e deve ter correspondência com o valor da entrada mais recente. Asseveram que tal correspondência se encontra nas normas contábeis que definem o que é o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais.

Garantem que a legislação do Estado da Bahia, através da Lei instituidora do ICMS (nº 7.014/96, art. 17, § 7º, I), do Regulamento do ICMS Baiano (Decreto nº 6.284/97, art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, repetindo literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86. A Instrução Normativa nº 52/2013, por sua vez, apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente. Não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo.

Registram que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Aduzem que cabe examinar qual é a correta partilha do ICMS entre os entes tributantes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa, verificando o papel da lei complementar, no campo do ICMS; a interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); a disposição na Ciência Contábil, no Direito Privado, nas legislações dos Estados, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Com relação a autuação, ressaltam que em nenhum momento foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. No que se refere a alegação de nulidade, dizem que não tem razão a defesa, pois o Auto de Infração contém 7 folhas explicando detalhadamente todo o processo da auditoria, com base em dispositivos indicados da legislação tributária.

No mérito, explicam todo o conteúdo das informações acerca da presente exigência tributaria, já constante do corpo do Auto de Infração, peça inicial desse Processo Administrativo Fiscal – PAF, com a descrição da fundamentação legal, a partir do texto constitucional e da competência da Lei Complementar para fixar a definição dos tributos e sua base de cálculo (art. 146, III, CF 88).

Detalham que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente de mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor o equivalente ao custo de aquisição (junto a terceiros) das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa, já que essa transferência se equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Explicam que como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os tributos devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido. Informam ainda que para a formação da base de cálculo, nessas operações, deve-se excluir os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no ESTOQUE da empresa.

Consta ainda que o resultado desta Auditoria Fiscal-contábil implicou a presente autuação, que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED, entregues e/ou fornecidos pelo próprio contribuinte, em meio eletrônico (fls. indicadas no índice).

Explicam que na definição ou composição do VCEMR (valor correspondente a entrada da mercadoria mais recente), retirou-se o ICMS, O PIS e a COFINS (tributos recuperáveis) da operação de contabilização da última entrada das mercadorias no estoque (até a data da saída em transferência interestadual) e, ato contínuo, para a formação da base de cálculo das operações subsequentes de saídas, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, de acordo com o STF), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de transferências para Bahia.

Reiteram que o “VCEMR” corresponde ao valor do último custo de aquisição da mercadoria contabilizado no estoque da empresa, apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a Bahia. Por outro lado, também cabe registrar que, na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada, em outro estado e na mesma data, foi apurado o maior valor dessas operações (pois mais benéfico para o contribuinte), de sorte a determinar o valor correspondente à entrada mais recente no estoque da empresa, naquela unidade da federação. Repetem que foram retirados o ICMS, o PIS e o COFINS (tributos recuperáveis) referentes às operações de entradas no estoque da empresa e foi incluído o valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem. Demonstrativos anexados em meio físico e eletrônico.

Descrevem na peça inicial dos autos, o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) – sobre o custo de aquisição dos estoques e o natureza de ICMS, PIS/COFINS como tributos recuperáveis na composição desses custos dos estoques, conforme o entendimento dos especialistas em contabilidade, ELISEU MARTINS, LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., além do tributarista Ives Gandra, que presta o esclarecimento a seguir: *“nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.”* Explicam que tal posicionamento está de acordo com o pensamento fiscal. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria, nas transferência interestadual, opera-se a citada equivalência.

Informam que, ocorrendo a equivalência, *“mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa”*, cabe averiguar como se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Como antes, já firmado, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão

dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), já também consignado na doutrina contábil, como o modo mais adequada para definir esse ponto específico.

Afirmam que dessa forma, os tribunais (administrativo e judicial) têm decidido sobre a matéria. I) decisões do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia – CONSEF (Acórdão CJF nº 0006-13/14; Acórdão CJF nº 0092-11/14; além de outros processos - Auto de Infração: 206891.0004/12-9; 297515.0001/12-6; 206891.0004/12-9; 206891.0027/12-9; 206891.0028/11-7; 206891.0018/13-8; 206891.0022/13-5; 206891.0042/12-8 e o Auto de Infração nº 206891.0014/13-2.

II) posicionamento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Recurso Especial nº 1.109.298 - RS (2008/0279009-9), relatoria do Ministro Castro Meira;

Sublinham a Instrução Normativa 052/2013, publicada no Diário Oficial de 18/10/2013, que esclarece como deve ser compreendido o conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Explicam ainda que em se tratando de uma norma de caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Transcrevem o teor da aludida IN, observando que a presente autuação obedeceu os seus termos.

Conforme a descrição contida no corpo do Auto de Infração, destacam a obediência à legislação tributária, conforma se extrai dos artigos 96, 100, 106, I, CTN, aduzindo que as Portarias e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto e de acordo com o art. 167, inciso III do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09.07.1999, “*não se incluem na competência dos órgãos julgadores, a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior*”.

Com relação a impugnação, argumentam que o autuado restringiu-se à alegação de ofensa ao regime monofásico de tributação do PIS/COFINS; ao direito de manutenção do crédito do imposto; e ao caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada. Asseveram que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar, que tem competência para definir a base de cálculo do ICMS.

Explicam que, tomando-se como pressuposto válido o fato de que a lei complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, colhem o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), para construir a melhor exegese do conceito de “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Transcrevem o art. 109, CTN: “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários*”. Trazem referências feitas por Leandro Paulsen, Luciano Amaro, aduzindo que quando as categorias de Direito Privado estejam referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado, que não podem ser alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração. Em resumo, o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações.

Transcreve o art. 110, CTN: “*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*” Objetiva colaborar na construção interpretativa do que deve ser compreendido como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, trazendo a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro,

Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro. Deduzem que tal dispositivo veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista na Constituição. Objetiva preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias aos entes políticos da Federação.

Diz ainda a mesma doutrina que o legislador infraconstitucional não pode alterar conceitos e conteúdos com o fito de tributar ou alargar a base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo. Que o preceito é dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico e a matéria é típica de *definição de competência tributária*.

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

Defendem que para tal desiderato é de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a entender os critérios adotados pela ciência contábil que possam se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Explicam que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração, o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o item 11 do pronunciamento técnico CPC (comitê de pronunciamentos contábeis) 16 (r1) – estoques, disponível em “[http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf)” e com a doutrina predominante. Transcrevem o referido item.

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

Observam que todos os demais custos foram considerados na composição da base de cálculo e que, não obstante a data da orientação ser 08.01.2010, como se trata de norma meramente procedimental, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis, na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN.

Discorrem sobre as características dos tributos recuperáveis.

Aduzem à evidencia de que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art.



17, § 7º, I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, como dito acima, creditamento a maior nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Reiteram a posição do tributarista Ives Gandra de que “nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa.” Concordam que, como não existe mudança de titularidade da mercadoria, objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do §4, do art. 13 da LC 87/96 se refere aos mesmos titulares, opera-se a citada equivalência.

Quanto ao regime monofásico de tributação do PIS/COFINS, explicam que fizeram novo demonstrativo corrigindo essa situação, por tal motivo anexam a este PAF, tanto em meio físico (amostragem) quanto em meio magnético, objetivando entregar uma cópia ao contribuinte. O débito foi reduzido de R\$ 432.560,06 para R\$ 116.899,43.

Concluem com o debate, se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Procedimento que fere o pacto federativo.

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

Lembram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS. Citam e transcrevem, nesse sentido, a doutrina especializada.

Assinalam em tais situações, o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures. O não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

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

Pedem a procedência parcial do Auto de Infração com a redução da exigência de R\$432.560,06 para R\$116.899,43.

É o relatório.

#### **VOTO**

Cuida o presente Auto de Infração da exigência de ICMS descrita e relatada na inicial do autos, no valor de R\$432.560,06, que será objeto da apreciação, nas linhas que seguem:

Antes, cabe tecer comentário acerca das preliminares invocadas pelo sujeito passivo:

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento do cerceamento do seu direito de defesa previsto constitucionalmente no art. 5º, LV, CF 88 pela falta da clara indicação dos fatos que originaram o lançamento. Diz que ao descrever os motivos da autuação colacionando jurisprudências e legislações, acabou por gerar confusão, invalidando a autuação, de acordo com o art.142 do CTN. Reclama o caráter desproporcional e confiscatório da multa aplicada, pede a realização de revisão fiscal por fiscal da ASTEC.

Inicialmente, fica rejeitado o pedido de nulidade argüido pelo defendente, haja vista que o PAF (Processo Administrativo Fiscal) está revestido das formalidades legais, apontado o contribuinte autuado, o montante do débito tributário, a natureza da infração apurada, acompanhada de forma devida por levantamentos e documentos, que permitiram a ampla defesa e o contraditório, como, aliás, exerceu o autuado.

No curso de tramitação do feito, o sujeito passivo teve conhecimento de todos os atos processuais, observando-se os seus direitos, garantias e o devido processo legal, não existindo violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Dessa forma, não há falar na existência de qualquer elemento motivador para a decretação da nulidade do processo, exatamente pela obediência, não somente aos ritos, mas, ao constitucional direito ao contraditório e ampla defesa. A forma minuciosa e detalhada como ocorreram a descrição dos fatos e a sua exaustiva fundamentação, tanto no corpo do Auto de Infração e na Informação Fiscal, ainda que de forma repetida, não podem servir à invalidação da exigência ou ofensa ao art. 142 do CTN.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia fiscal nos livros e documentos contábeis e fiscais do impugnante, considerando que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA. Na existência de provas a favor da tese defensiva, deveriam ser juntadas ao presente processo administrativo fiscal, em homenagem à própria verdade material.

Portanto, o lançamento de ofício está em estrita obediência aos diversos princípios processuais, da verdade material, da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei nº 7.014/97. Revestido das formalidades legais, não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Nesse sentido, a ação fiscal foi empreendida com base nas normas do Estado da Bahia, que encontra o seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, XII, “i”) ao estabelecer poder aos Estados-membros para legislar privativamente sobre os tributos, cuja competência lhes foi atribuída, além do disposto no art. 146, III, “a” do mesmo diploma legal, determinando que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais, em relação aos fatos geradores, base de cálculo e contribuinte. Na situação presente, verificou-se a aplicação das disposições previstas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, cujas regras são aplicáveis em todo território nacional, o que confere legitimidade à ação fiscal.

A alegação de que a multa aplicada evidencia caráter de confisco, vedada em conformidade com o art. 150, VI CF 88, não pode ser acatada, uma vez que a multa indicada no presente Auto de Infração é legal, com previsão na Lei 7.014/96, em seu artigo 42. Correto que a multa punitiva deve obediência aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, contudo, não se inclui na competência deste órgão julgador declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual (art. 167, I, RPAF/BA) ou apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação

principal, competência exclusiva da Câmara superior deste CONSEF, a teor do art. 159, RPAF/BA. No entanto, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 10), se, atendida as condições estabelecidas no art. 45-A da Lei 7.014/96, a multa aplicada poderá sofrer redução.

Superadas as preliminares invocadas, passaremos às discussões de mérito.

No mérito, trata o presente processo administrativo fiscal de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2009 e 2010, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Consta no campo "descrição dos fatos" do Auto de Infração, fls. 02 a 08, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o valor mais recente da mercadoria na forma prevista no artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, que culminou com a exigência inicial de R\$432.560,06.

Nas razões, alega o autuado que se trata de uma empresa tradicional no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal; e que dispondo de um Centro de Distribuição - CD, localizado no Estado de São Paulo, transfere para pequenos Centros de Distribuição, localizados em determinadas unidades da Federação, a exemplo do CD no Estado da Bahia. Questiona, contudo, o entendimento fiscal que, nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, o princípio da não-cumulatividade implica exclusão da base de cálculo de tributos recuperáveis, no presente caso, ICMS, PIS e COFINS, em atenção ao previsto no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, que estabelece como base de cálculo, na espécie: "*o valor correspondente à entrada mais recente*".

Diz que a Lei Complementar não estabelece um conceito específico para o valor dessa entrada mais recente e os Auditores Fiscais adotaram a fórmula de expurgar os valores recolhidos a título de ICMS, PIS e COFINS, o que não encontra guarida na legislação complementar ou ordinária.

Do exame das peças acostadas ao PAF e tomando como base o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, constato que, para definição do que chamaram VCEMR (valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria), os Auditores extraíram o valor do ICMS, das contribuições PIS e COFINS do valor das operações contabilizadas da última entrada das mercadorias no estoque; em seguida, adicionaram o valor do ICMS das operações de saídas do estabelecimento paulista com destino ao Estado da Bahia.

O procedimento que culminou na apuração da exigência e estorno de crédito fiscal de ICMS baseou-se em documentos e declarações econômico-fiscais fornecidos pelo próprio estabelecimento da empresa, além dos dados colhidos nos arquivos SINTEGRA e/ou SPED. O demonstrativo com a apuração da base de cálculo das transferências interestaduais, inicialmente apurado, está acostado aos autos, o sintético (fl. 13) e o analítico (fls. 14/15), além do valor do ICMS creditado a maior a ser estornado (fls. 16/17), primeiras e últimas folhas, uma vez que os demonstrativos completos estão copiados na mídia CD, entregue ao autuado, fls. 11/12.

O ponto nevrálgico da questão reside na determinação exata da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado, em observação ao princípio da não-cumulatividade.

Conforme minuciosamente detalhado no corpo da peça inicial dos autos, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, os autuantes adotaram procedimento constante das planilhas fiscais, na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais (que não produziram as mercadorias ou produtos), na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos

valores relativos aos tributos recuperáveis (no presente caso, ICMS, PIS e COFINS), que não compõem o custo da mercadoria.

O argumento utilizado pelos Fiscais é que buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do "*valor da entrada mais recente*", a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN). Tal valor deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e o COFINS (da operação da última entrada), pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

À míngua das razões já anunciadas pelo sujeito passivo da lisura do seu procedimento, de que não há qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações em cheque, consignando que o conceito adotado para "*valor da entrada mais recente*" é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência; apesar ainda das discussões que estão sendo travadas e que o tema exige, dos entendimentos que tomam corpo nos tribunais e jurisprudência desse país e mesmo nesse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, devo considerar a forma apurada pelo Auditores Fiscais do Estado da Bahia.

É cediço que o texto constitucional ao prescrever as atribuições da lei complementar em matéria tributária, buscou harmonizar a instituição e a competência de todos os tributos e, especificamente, relacionado ao ICMS, estabeleceu sua deveria "definir" ou "fixar" a base de cálculo. A especial e alongada ênfase no campo do ICMS traduz a intenção do legislador constitucional de eliminar os conflitos de competência e realçar o caráter nacional do imposto.

A CF/88 reservou, assim, à lei complementar a função impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Legislativo e o Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

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 titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, das quais nos interessa, especificamente, aquela contida no inciso I, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento com função de depósito, distribuidor, ou atacadista, de produto objeto de remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, em face da determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto, expresso no artigo 12 do mesmo diploma:

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

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

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

(...)

§ 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;"

A base de cálculo submete-se ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar, por força do comando constitucional.

Nesse sentido, não me parece desprovido de razoabilidade o entendimento fiscal no sentido de apurar o valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que será recuperado pelo Centro de Distribuição, em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de sorte que não se repasse para o valor da mercadoria, o que o autuado chamou impropriamente de "custo", parcelas que estariam onerando o *"valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria"*, em prejuízo do Estado que recebe em transferência; nesse caso, sim, implicando o princípio da não cumulatividade do ICMS. Prova da correção desse procedimento repousa na posterior inclusão do valor do ICMS referente às transferências para este Estado (operações com destino à Bahia), utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Ademais, a base de cálculo do ICMS é uma medida da operação mercantil realizada. Na transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados diferentes, não existe exatamente um negócio mercantil, não há preço que revele o valor da operação, a base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, o PIS e COFINS, que possuem como base impositiva o faturamento mensal da empresa ou o total das refeitas auferidas, não devem mesmo ser inclusos na base de cálculo das transferências, por não existir um ato de mercancia, mas a simples saída de mercadoria de um estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento, ambos pertencentes ao mesmo titular.

Reforça essa idéia, a posição do tributarista Ives Gandra, colada nos autos pelos Auditores, no sentido de que, *"nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não ocorre mudança de titularidade da mercadoria, mas uma mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa"*.

Dessa forma e tendo em vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido, caberia ao adquirente utilizar o imposto correto, legalmente previsto, o que justificou a glosa, no presente PAF. O ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, considerando que o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido.

Em decorrência de tal fato e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, esclarecendo procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, especialmente em seu item 2, abaixo transcrito:

"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 de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Dessa forma, inverossímil a argumentação defensiva de que não há previsão legal que o oriente, nesse sentido; que o "custo de aquisição" não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes ou

que o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “*custo da mercadoria produzida*” será base de cálculo quando o remetente for industrial, do que não trata o presente caso.

A Instrução Normativa retro aludida cumpre esse mister de interpretação. A princípio, ela nada mais é do que ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pela Administração Pública, de forma detalhada, a fim de satisfazer os preceitos contidos nas Leis. Sua função precípua é a de esclarecer o que já está na Portaria de um superior hierárquico, num Decreto ou em outra norma, mas jamais inovando o ordenamento jurídico. Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos e todos estes devem guardar consonância.

Estabelece o Código Tributário Nacional, art. 110, I, que os atos normativos expedidos pelas autoridades fazendárias são normas complementares, tendo por finalidade interpretar a lei ou o regulamento no âmbito das repartições fiscais. A Instrução Normativa, assim, diz o que os agentes do órgão público devem seguir, executar, fazer ou respeitar, bem como descreve a respeito das atribuições e parâmetros que devem ser observados naquele ato específico. Trata-se, pois, de um ato administrativo, que deve estar em consonância com todo o ordenamento jurídico, mas que não cria, modifica ou extingue norma. Apenas e tão somente interpreta e aclara a aplicação de norma já posta.

O entendimento do Poder Judiciário é pacífico no reconhecimento de que elas perfazem atos administrativos secundários, normas complementares, somente auxiliares à lei, não podendo extrapolar o que está disposto na norma, ressaltando que sua validade e eficácia resultam, imediatamente, de sua estrita observância aos limites impostos pelas Leis, tratados, convenções internacionais, decretos presidenciais (STF - ADI 531/DF relatada pelo Ministro Celso de Melo). Na decisão prolatada na ADI 536/DF a corte sublinha que se a interpretação vai além da lei, a questão é de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, pelo que esse ato normativo não está sujeito a jurisdição constitucional concentrada.

Tais decisões reforçam o entendimento fiscal e deixam claro que a Instrução Normativa é ato administrativo que se destina ao corpo da administração pública, que apenas cumpre interpretar a norma legal já vigente. Não há falar em insegurança jurídica do contribuinte, em invenção ou inovação da forma de se tributar as operações de transferência, vez que a metodologia aplicada é aquela entendida pela administração tributária como a correta para tais casos.

Nesse sentido, apesar de a IN nº 52 ser expedido em 2013, não existe qualquer óbice na sua aplicação aos fatos ocorridos nos presentes autos, nos períodos de 2009 e 2010, considerando que a regra da irretroatividade da Lei em matéria tributária (art. 150, inciso III, alínea "a", CF 88) não encampa a norma que trata de ato ou fato pretérito interpretativos, conforme consignado no Código Tributário Nacional - CTN (art.106, I): *"a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."*

Em que pesem as críticas de parte da doutrina ao mencionado artigo 106 do CTN, acerca da possibilidade de retroagir a norma legal, quando meramente interpretativa, no entendimento de uma evidente agressão ao princípio da segurança jurídica, os Tribunais Superiores não vislumbram qualquer vício de constitucionalidade acerca do dispositivo contido no mencionado diploma legal, razão pela qual o mesmo deve ser aceito. Exemplifico com a decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), contida na ADIN nº 605/DF, da relatoria do Ministro Celso de Mello, que considerou a validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada.

Posto isso, considero correta a apuração do valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, da forma como procederem os Auditores Fiscais do Estado da Bahia, com

a posterior inclusão do valor do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias do estabelecimento, localizado em São Paulo para o Centro de Distribuição (CD), situada no Estado da Bahia, considerando, inclusive, as orientações contidas na Instrução Normativa nº 52, de 18 de outubro de 2013. Nesse sentido já se posicionou a PGE/PROFIS e é o entendimento firmado pela jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, com precedentes nos acórdãos 0268-03-14, 0139-05-14, 0234-04-14, 0253-04-14, 0088-04-14, confirmados em segunda instância, através dos acórdãos 0174-11-15, 0114-11-15 e 0012-11-15.

No entanto, o direito assiste ao autuado, no que se refere ao regime monofásico da tributação de PIS e da COFINS, previsto na Lei nº 10.147/2000, que dispõe sobre a incidência e instituição do regime monofásico de tributação destas contribuições para produtos de higiene pessoal e cosméticos, além de medicamentos, objeto do presente autuação.

Com efeito, a Lei nº 10.147/2000 criou a tributação monofásica do PIS e da COFINS para produtos da indústria farmacêutica, de higiene pessoal e de cosméticos. Vimos antes que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. O regime monofásico dessas contribuições consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia produtiva ou de distribuição subsequente. Os importadores e industriais desses produtos foram designados responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre a cadeia de produção e consumo mediante a aplicação de uma alíquota global de 12,50% e reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS para revendedores e varejistas.

Justamente, em atenção desse regime monofásico de PIS/COFINS para os produtos, objeto do presente autuação, os fiscais excluíram as respectivas parcelas, uma vez que estas não podem ser tratadas como tributos recuperáveis. A exigência foi reduzida de R\$432.560,06 para R\$ 116.899,43, de acordo com o novo demonstrativo, anexado a este PAF, tanto em meio físico (amostragem) quanto em meio magnético, além da entrega de uma cópia ao contribuinte.

Em síntese, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I, LC 87/96) encontra embasamento na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA (Instrução Normativa nº 052/2013), em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos anteriores proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento é que na formação da base de cálculo, não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento. No caso concreto, em face do regime monofásico na incidência das contribuições do PIS e COFINS, a exigência foi reduzida, confirmando o acerto da autuação.

Em face de toda a exposição retro mencionado, restou caracterizada parcialmente a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais de transferência de mercadorias para estabelecimento comercial do mesmo titular, nesse Estado, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, no valor de R\$ 116.899,43 e o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE.

É o voto.

#### **VOTO EM SEPARADO**

O autuado alega falta de clareza na descrição da suposta infração. Reclama que não pode defender-se de algo que não está plenamente demonstrado. Protesta que a descrição da suposta infração é confusa.

A imputação fiscal diz respeito à suposta 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” [sic].

Houve a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que da base de cálculo das transferências interestaduais devem ser expurgados os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

O autuado reclamou que os dispositivos regulamentares citados no enquadramento não se aplicam a este caso.

Cumpre então verificar se existe algum dispositivo de lei que preveja o “expurgo” do ICMS, do PIS e da COFINS do valor da entrada mais recente da mercadoria no cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais de mercadorias.

A defesa pondera que a fiscalização precisa decidir se a base de cálculo é o valor da entrada mais recente, ou se é o custo de aquisição da mercadoria, porque uma base nega a outra.

Portanto, para decidir, deve-se ter em mente os conceitos de “valor” e de “custo”. Não pode o intérprete incorrer no erro de confundir “valor” com “custo”.

No art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, *o inciso I cuida de “valor”; o que cuida de “custo” é o inciso II:*

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

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

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

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

Existe portanto uma diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “valor da entrada mais recente da mercadoria”, tanto assim que as duas figuras são tratadas em incisos distintos.

De acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo é definida considerando-se a atividade de cada remetente:

- a) o inciso I é aplicável ao comerciante: a base de cálculo é o *valor* correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o inciso II é aplicável ao industrial: a base de cálculo é o *custo* da mercadoria produzida;
- c) o inciso III é aplicável ao produtor ou extrator: a base de cálculo é o seu *preço* corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No caso em discussão, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o *valor* correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Quanto ao conceito de “valor da entrada mais recente”, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o “valor pago” na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou



debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

Diante do questionamento da defesa de que não encontrou nenhuma regra que obrigasse o “expurgo” do ICMS para se determinar o valor da entrada mais recente, os fiscais, na informação, se reportaram ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, ao art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, ao art. 56, V, “a”, do RICMS/97, ao Recurso Especial 1.109.298/RS do STJ e à Instrução Normativa nº 52/13.

A rigor, nem a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, I), nem a Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, I), nem o RICMS/97 (art. 56, V, “a”) preveem que na definição do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria sejam *excluídos* o ICMS, o PIS e a COFINS.

Quanto ao REsp 1.109.298/RS, é preciso observar que nesse Recurso Especial o estabelecimento remetente era de natureza *industrial*, caso em que a regra aplicável é a do *inciso II* (do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96), que diz respeito ao “custo da mercadoria produzida” ao passo que no caso presente o estabelecimento remetente é de natureza *comercial*, de modo que a regra aplicável é a do *inciso I*, que cuida do “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

Quanto à citada Instrução Normativa nº 52/13, ela foi editada em 2013, e portanto, em princípio, ela não se aplicaria ao caso em discussão nestes autos, que são de 2009 e 2010. A invocação de que aquela instrução normativa se aplicaria retroativamente parte da premissa de que ela teria “natureza interpretativa”.

Essa instrução normativa foi editada a partir de sugestão do próprio grupo que procedeu a esse tipo de auditoria. Trata-se de uma situação inusitada. É novidade. Embora nunca antes, desde o tempo do ICM, passando pela longa experiência do ICMS, esse tipo de autuação tivesse ocorrido, o certo é que essa situação realmente inusitada foi criada e, a partir de sugestão do grupo de auditores que concebeu esse tipo de auditoria, foi editada a referida instrução normativa, e, por força dela, o CONSEF, que vinha questionando a inovação, foi levado a rever sua posição.

Resta então saber se a referida instrução normativa se aplica retroativamente.

Para aplicar-se retroativamente, a nova regra jurídica deveria ter natureza meramente interpretativa. Não poderia criar direito novo. Não poderia introduzir novos critérios, acrescentando ou suprimindo coisas.

Neste caso, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, são feitos cálculos tão complexos que, na prática, ficam inviabilizadas as transferências para muitas empresas, pois não é todo contribuinte que pode dispor de um aparato técnico sofisticado para atender a tamanha complexidade. O singelo ato de emitir uma simples Nota Fiscal passou a ser obra e privilégio de doutores especialistas em matemática financeira.

O meu voto, em princípio, seria pela nulidade do lançamento, por falta de certeza e liquidez. Porém, tenho notícia de que já existem decisões deste Conselho em casos semelhantes, nas quais foi considerado que as alterações introduzidas na lei e no regulamento pela Instrução Normativa nº 52/13 no tocante à base de cálculo do ICMS têm aplicação retroativa. Sendo assim, curvo-me à jurisprudência, deixando que noutra instância prevaleça o que seja justo e legal.

Acompanho, com essas ressalvas, o voto do nobre Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/14-8**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A**, devendo ser intimado o autuado

para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$116.899,43**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO EM SEPARADO