

A. I. Nº - 206891.0005/15-0
AUTUADO - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.
AUTUANTES - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 22.12.2015

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0219-01/15

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. No presente caso, a tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante foi considerada pelos autuantes, descabendo a alegação defensiva de não observância no levantamento. Não acatadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência para realização de revisão fiscal pela Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 01/04/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$142.851,32, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: 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. Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2011. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

O autuado, através de advogado legalmente constituído apresentou defesa às fls. 139 a 159. Argui a nulidade da autuação. Afirma que a autuação deve ser extinta antes do julgamento do mérito em vista de diversas irregularidades, no momento de lavratura do Auto de Infração, que ocasionam o

cerceamento ao seu direito de defesa, na forma do artigo 18, inciso IV, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99. Alega que houve falta da indicação clara dos fatos que originaram o lançamento, impossibilitando o exercício da ampla defesa constitucionalmente previsto no artigo 5º, inciso LV, da CF de 1988.

Salienta que diante dessa ausência de clareza, no que tange a descrição da suposta infração, não pode se defender do que não está plenamente demonstrado. Alega que ao descrever os motivos da autuação, os autuantes tentaram fundamentá-la, colacionando jurisprudências e legislações, deixando, porém, a descrição da suposta infração confusa. Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período autuado alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

Assinala que os autuantes sustentam o estorno de crédito de ICMS, objeto da presente autuação, sob a alegação de que a empresa teria utilizado base de cálculo maior que a prevista na legislação. Ou seja, a base de cálculo da operação seria o valor da entrada mais recente, do qual os autuantes pretendem excluir os tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS.

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

Diz que os autuantes 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.

Aduz que a falta de clareza na autuação ofende ao 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, sustenta 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.

Esclarece 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 do Estado da Bahia, a partir dos quais é feita a circulação propriamente dita das mercadorias.

Assinala que, nesse sentido, a autuação acusa 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. Observa que para a Fiscalização, a empresa autuada estava calculando a base de cálculo do ICMS superior ao previsto no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/96. Acrescenta 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, conseqüentemente, 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. Afirma que a legislação citada, no caso 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), situado na 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”.

Reporta-se sobre a formula concebida pelo Fisco da Bahia, ou seja: 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.

Afirma 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, existe 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.

Diz que em se tratando de estabelecimento comercial – como é o estabelecimento paulista e o CD da empresa – 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.

Assevera que a interpretação esposada pelos autuantes 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. Diz que 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. Alega que fosse a intenção do legislador afastar qualquer dos custos referidos, teria assim expressado no texto da Lei, o que não se verifica.

Discorre sobre o regime monofásico da tributação do PIS/COFINS, aduzindo que não se pode falar em estorno do crédito do imposto, com retirada dos tributos recuperáveis, na medida em que esta se

enquadra em regime diferenciado de tributação pelas contribuições ao PIS/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 defesa. Acosta 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. Sustenta que a lei não permite geração de crédito passível de escrituração fiscal, circunstância que impossibilita a recuperação dos valores que foram inicialmente recolhidos àquele título. Alega que na medida em que não há crédito fiscal escriturado relativamente às contribuições ao PIS/COFINS, estas não podem ser tratadas como tributos recuperáveis, como o quer a Fiscalização do Estado da Bahia.

Alega que 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.

Assevera 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”.

Assegura 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.

Frisa que, mesmo que a base de cálculo utilizada pela Fiscalização estivesse correta, esta utilizou alíquota superior à aplicável no caso quando da operação de glosa do crédito pretendida. Alega que se tratando de glosa de crédito do imposto recolhido na operação anterior a alíquota a ser aplicada seria de 7% e não de 17%, como procedeu a Fiscalização.

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

Finaliza a peça defensiva 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; espera que sejam comprovadas todas as razões apresentadas. Protesta pela nulidade do Auto de Infração ou sua improcedência. Pede, ainda, que

todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos seus Patronos.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 197 a 225. Registram nas considerações iniciais, que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos industrializados para filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Dizem que para uma construção lógica sobre a questão objeto do Auto de Infração em lide é imprescindível analisar as diversas nuances que envolvem essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Reproduzem o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” e art. 146, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal. Dizem que em obediência ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, II, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Manifestam o entendimento de que se pode concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do “CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA QUE SERÁ INTEGRADA AO ESTOQUE DA EMPRESA” para posterior transferência para as suas filiais, conforme será melhor explicado adiante na Instrução Normativa n. 52/2013.

Observam que em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, II, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “b”) traz essa mesma definição, isto é, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96. Ou seja, a referida Instrução Normativa n. 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE”, portanto, não trazendo qualquer inovação ou ampliação da base de cálculo. Afirmam que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, 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, II 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. Se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Assinalam 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.

No tocante à 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 à 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. Quanto à Instrução Normativa 52/13, consignam que o posicionamento se encontra expressamente em ponto específico quando da análise do mérito da autuação.

No mérito, explicam todo o conteúdo das informações acerca da presente exigência tributária 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).

Conforme a descrição contida no corpo do Auto de Infração, destacam a obediência à legislação tributária, conforme se extrai dos artigos 96, 100, 106, I, do 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*”.

Relativamente à impugnação, consignam 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. Contesta ainda a Instrução Normativa nº 52/2013, alegando que a mesma não poderia retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição. Registram que vão detalhar estes aspectos para facilitar uma melhor decisão por parte deste CONSEF.

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.

Esclarecem 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*”.

Reproduzem 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.

Transcrevem 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.*” Objetivando colaborar na construção interpretativa do que deve ser compreendido como “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” trazem a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano

Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro. Deduzem que referido 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.

Observam que 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 que nessa linha de pensamento, em surgindo controvérsias e dúvidas, a solução deve ser buscada nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), buscam-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.

Salientam 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. Observam que, para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada, haja vista que se referem a tributos recuperáveis, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o item 11 do pronunciamento técnico CPC (comitê de pronunciamentos contábeis) 16 (r1) – estoques, disponível em “http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf” e com a doutrina predominante. 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).

Consignam 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.

Dizem que à evidência de que a base de cálculo do ICMS, nessa 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 n. 87/96, 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 menos 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, esclarecem que o demonstrativo já contempla essa situação, inclusive foi anexada aos autos a “Relação dos Produtos – Tributação Monofásica” apresentada pelo impugnante.

No tocante à retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013, dizem que se trata de norma esclarecedora (interpretativa) e também norma procedimental ao instituir novos critérios de apuração. Invocam e reproduzem os dispositivos do CTN que tratam sobre a matéria, no caso os artigos 101, 106, I, e 96.

Salientam que é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Afirmam que, como a referida Instrução Normativa 52/2013 esclarece matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

Reproduzem o art. 167, III, do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/1999, no sentido de que, *não se incluem na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Dizem que, além de deixar claro que a Instrução Normativa nº 52/13 é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter procedimental, pois adota mecanismos claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR).”

Observam que, nesse diapasão, a Instrução Normativa nº 52/13 diz que para compor o VCEMR deve-se utilizar o procedimento de exclusão dos tributos recuperáveis para se encontrar o valor que foi objeto de contabilização na “ENTRADA DAS MERCADORIAS NO ESTOQUE” da empresa. Acrescentam que com o emprego desse procedimento chega-se ao VCEMR.

Assinalam que corroborando com o afirmado acima, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que as regras ou as normas procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional (CTN), possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência desses diplomas. Acrescentam que este dispositivo do CTN refere-se à expressão legislação, fato este que também dá total amparo aos novos procedimentos adotados com a edição da Instrução Normativa nº 52/13. Reproduzem os referidos dispositivos legais.

Concluem que a Instrução Normativa 52/2013 é uma norma complementar que oferece o amparo para a efetivação do procedimento de lançamento que realizaram. Nesse sentido, transcrevem

decisão no REsp 1009109/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 5/6/2008, DJe 16/6/2008.

Quanto à multa imposta, salientam que cabe ao CONSEF analisar os seus efeitos, em face da Instrução Normativa.

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

Salientam que, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96 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 de que cuida o presente trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Finalizam a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não há como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento. Verifica-se claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo encontra-se descrita com precisão no Auto de Infração. O lançamento se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos.

Inexistiu, no caso, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF considero os elementos constantes nos autos suficientes para a

formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta 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.

De acordo com o detalhamento feito pelos autuantes no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, estes com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, Instrução Normativa 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram, 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 caso ICMS, PIS e COFINS.

A argumentação dos autuantes é de 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 COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado consigna o seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexistente qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista 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.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período autuado alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

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

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo *o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF. O entendimento prevalecente é de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização de apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, em prejuízo do Estado que recebe em transferência, com supedâneo no art. 13, § 4º, I, da LC Nº. 87/96 c/c art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013.

Nesse sentido tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda

Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF nºs 0174-11/15; 0114-11/15, 0012-11/15 e 0275-12/15, 0092-11/14 e 0138-11/14, sendo que destes dois últimos Acórdãos transcrevo trechos dos votos proferidos pelo ilustre Conselheiro/Relator Eduardo Ramos de Santana, dada a relevância do entendimento manifestado:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

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

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.

(...)

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

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

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

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

- (i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;*
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.*

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

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

ACÓRDÃO CJF Nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

(destaques no original)

Vale destacar que, no presente caso, a inobservância da tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante não procede, haja vista que os autuantes não incluíram no levantamento itens com tributação monofásica do PIS/COFINS, descabendo, desse modo, a alegação defensiva. Também não procede a alegação defensiva de que os autuantes aplicaram a alíquota incorreta no levantamento, pois estas foram indicadas corretamente, conforme os demonstrativos que elaboraram.

Desse modo, considerando que 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, o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, haja vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido.

Cumpra observar, ainda, que apesar de a IN nº 52 ser expedido em 2013, não existe qualquer óbice na sua aplicação aos fatos ocorridos nos presentes autos, no período 2011, 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."*

Conclusivamente, 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 Instrução Normativa nº 052/2013, em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento é de que, na formação da base de cálculo não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, vedada em conformidade com o art. 150, VI, da CF 88, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a inconstitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, I, do RPAF/99. Cabe consignar que a apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, é da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, conforme determina o art. 159 do RPAF/99.

Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente PAF sejam encaminhadas ao endereço dos seus Patronos, observo que nada obsta que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte estão previstas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

O autuado suscitou a nulidade da autuação alegando falta de clareza na indicação dos fatos que originaram o lançamento em discussão, impossibilitando o exercício da ampla defesa. Reclama que tal ausência de clareza na descrição da suposta infração implicou cerceamento de defesa, pois não pode se defender do que não foi plenamente demonstrado. Questiona também a utilização de legislação posta em vigor após o período fiscalizado – a Instrução Normativa nº 52/13 –, haja vista que os fatos em discussão ocorreram em 2011, não podendo a referida instrução normativa servir de embasamento legal neste caso.

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].

Tal acusação é inadequada, pois não consta nos autos que a base de cálculo adotada nas transferências em questão fosse superior à estabelecida em lei complementar.

Quanto à menção a “convênios ou protocolo”, não custa lembrar que base de cálculo é matéria de reserva legal, e não consta neste caso que tivesse havido previsão de base de cálculo mediante convênio ou protocolo.

Na verdade, o que houve foi a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que da base de cálculo das transferências interestaduais devem ser excluídos os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e devem ser acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque.

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

De fato, não existe nenhum dispositivo de lei que preveja a “exclusão” 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 sem os tributos recuperáveis, ou se é o custo de aquisição da mercadoria, porque uma base nega a outra.

Realmente, está havendo uma confusão de conceitos, confundindo-se “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]

A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

A questão em exame requer conhecimentos elementares acerca dos conceitos de “operação”, “circulação”, “mercadoria”, “base de cálculo”, “alíquota”, “valor”, “preço” e “custo”.

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.

No caso da indagação em torno do 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 quanto à inexistência de regra que obrigasse a “exclusão” 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.

Ocorre que 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”) prevêm que na definição do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria sejam *excluídos* o ICMS, o PIS e a COFINS.

Também não se aplica no presente caso o REsp 1.109.298/RS, porque no aludido 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, não se aplicando portanto ao caso em discussão nestes autos, que são de 2011. A invocação de que aquela instrução normativa se aplicaria retroativamente parte da premissa equivocada de que ela teria natureza interpretativa.

Não, absolutamente não. A Instrução Normativa nº 52/13 não tem natureza interpretativa. Ela cria direito novo. Os novos critérios de determinação da base de cálculo do ICMS por ela fixados só podem ter aplicação a partir de sua vigência, não têm efeitos retroativos.

Neste caso, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, foram feitos cálculos tão complexos que, se fossem realmente exigíveis, na prática ficariam inviabilizadas as transferências, pois não é toda empresa que pode dispor de um aparato técnico sofisticado para atender a tamanha complexidade. O singelo ato de emitir uma simples Nota Fiscal passaria a ser obra e privilégio de doutores especialistas em matemática financeira.

Ora, todos esses malabarismos para apurar o que foi chamado de “custo de aquisição” se tornam desnecessários neste caso, porque no inciso I, supracitado, o legislador não se refere a “custo” de aquisição. O legislador se refere a “custo” é no inciso II, ao prever que, sendo *transferência de indústria*, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”. Porém, no caso de *transferência de estabelecimento comercial*, o legislador não cuida de “custo” da mercadoria”, e sim de “valor da entrada mais recente” – e valor da entrada mais recente é pura e simplesmente o valor da entrada mais recente.

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** o Auto de Infração nº **206891.0005/15-0**, 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\$142.851,32**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de dezembro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR/VOTO EM SEPARADO