

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0017/15-8
RECORRENTE - C&A MODAS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0234-03/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/05/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0056-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida para acolher, com base no art. 106, inciso I, do CTN, o pedido de exclusão da multa aplicada. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/07/2015 para exigir ICMS no valor histórico de R\$89.903,10, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 1 infração, a seguir transcrita:

INFRAÇÃO 01 - 01.02.23 – Utilizou indevidamente 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 protocolos, Total da Infração: R\$89.903,10. Multa de 60% .

Após a apresentação da Defesa (fls. 32 a 52) e da correspondente Informação Fiscal (fls. 143 a 154), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 3ª JF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

VOTO

Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2011, 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.

O defendente alegou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração é a Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma. Disse que tal Decisão foi proferida em situação fática e jurídica distinta da que é retratada neste processo administrativo, pois ao contrário dos fatos aqui discutidos, aquela teve como embasamento o inciso II, § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96.

Observe que os autuantes efetivamente, citaram aquela Decisão do STJ na descrição dos fatos quando da lavratura do Auto de Infração. No entanto, o fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º do art. 13 da LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso I, conforme consta do enquadramento legal e não nas decisões judiciais e administrativas citadas apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal. Entendo que estas citações em nada afetou a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor de sua defesa.

Saliento que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, incorrendo quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

Fica indeferido o pedido de perícia contábil pleiteado pelo defendente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, inciso II, alíneas "a" e "b" do RPAF/99.

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. Em sua defesa, o defendente limita-se a apontar equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizado pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da LC 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I); período de janeiro a dezembro de 2011. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, "i" da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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

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

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto supra citado. Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme demonstrativos fls.12/16, recibo do autuado fl.10 e CD fl. 11.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

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

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

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

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

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA sobre a matéria e também seguiu julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Vale salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido

ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.

Apesar da mencionada Instrução Normativa ter sido editada em 2013, como se trata meramente de norma procedimental, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN.

Observe que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da Lei nº. 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

O defendente contestou a multa aplicada, alegando que a exigência desta em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque, pune confiscatoriamente o contribuinte.

Saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é legalmente prevista para a irregularidade apurada, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, consoante o art. 159, do RPAF/99.

Quanto ao pedido para que todas as notificações e intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do patrono da Defendente, Francisco Nogueira de Lima Neto, OAB/SP nº 143.480, com domicílio profissional na Av. Paulista, 1842 - Ed. Cetenco Plaza, Torre Norte, 2º andar, CEP 01210-923, São Paulo/SP, informo que tal providência pode ser tomada pela Secretaria deste CONSEF, respeitados o teor dos artigos 108 e 166, I, ambos do RPAF/99.

Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão de Primeira Instância, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 178 e 195), com o objetivo de ver alterado o julgamento.

Após breve resumo dos fatos, o Recorrente passa a discorrer sobre os fundamentos que devem levar a modificação do Acórdão de base.

Assevera que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para supostamente corroborar a lavratura do presente Auto de Infração é a Decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no REsp nº 1.109.298/RS, de relatoria do Ministro Castro Meira, da Segunda Turma. Diz que pela simples leitura de tal Decisão – que sequer transitou em julgado, resta claro que ela foi proferida em situação fática e jurídica absolutamente distinta da que é retratada neste processo administrativo.

Transcreve parte do voto do referido Recurso, reconhecendo que o STJ definiu, por meio do referido julgamento, que o critério para definir a forma de cálculo a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo contribuinte situados em Estados diferentes, nos termos do artigo 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, é o tipo de atividade exercida pelo estabelecimento remetente.

Aponta que na situação analisada pelo Superior Tribunal de Justiça, o estabelecimento remetente era de natureza industrial e o Centro de Distribuição foi considerado seu prolongamento, o que caracterizou a transferência promovida não como a do inciso I (hipótese de atividade mercantil), mas a do inciso II do § 4º do artigo 13 da LC 87/1996 (atividade industrial), em que a base de

cálculo é “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”.

Salienta que no caso ora analisado, o estabelecimento da Defendente localizado em SP adquiriu as mercadorias de outras pessoas jurídicas (fornecedores), sendo de notório conhecimento que a Defendente possui estabelecimentos em todo o território nacional, atendendo a um enorme número de consumidores, sendo verdadeiramente uma empresa idônea e respeitada no mercado que se dedica ao comércio varejista de vestuário, promovendo vendas em larga escala. Assim, para desenvolver suas atividades, se vale de um número compatível de fornecedores, também espalhados por diferentes regiões do país.

Sustenta que adquire seus produtos de outras empresas (fornecedores), não podendo ser equiparada a um estabelecimento industrial, uma vez que apenas revende os produtos fabricados por seus fornecedores (não promovendo a transformação desses produtos), razão pela qual o entendimento manifestado pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.109.298/RS não possui qualquer relação com o presente caso. Por consequência, a base de cálculo correta a ser usada pela Defendente para transferência das mercadorias para o estabelecimento baiano é aquela prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei nº 87/1996, que reproduz.

Frisa que em se tratando de estabelecimento comercial, como são todas as filiais da Defendente, a base de cálculo, nos termos do art. 13, § 4º da LC 87/1996 é “a entrada mais recente”, expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo comprou, em época mais recente, as mercadorias transferidas ao estabelecimento baiano, também de sua titularidade.

Alega que após fundamentar o Auto de Infração em precedente do STJ que não possui relação com o presente feito, a Fiscalização, supostamente amparada em atos administrativos e em decisões do CONSEF sobre o assunto, manipulou o conceito de entrada mais recente, base de cálculo do ICMS no caso de transferência interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Em seguida, destacar que conforme mencionado na própria Decisão recorrida, no caso em análise, esse Tribunal Administrativo está diante da mera transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular: “**no caso de transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular**”.

Com base na Súmula nº 166, assegura que há absoluta ilegalidade da glosa ocorrida, pois não importa o valor da saída para estabelecimento da própria empresa, haja vista que nesse tipo de operação há mera movimentação física da mercadoria entre os estabelecimentos e não a transferência jurídica/mercantil, sendo desprovida de qualquer caráter econômico, mesmo dentre estabelecimentos localizados em Estados diferentes conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 772.891/RJ, de relatoria do então Ministro Luiz Fux.

Adiante, passa a propalar a inexistência de lei que autorize a glosa de créditos com realizada pela fiscalização.

Alega ser inacreditável que a Fiscalização tenha chegado ao ponto de fazer um jogo de palavras com o referido artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 para justificar a alteração da base de cálculo do referido tributo, manipulando o termo “correspondente à entrada mais recente” para dizer que, na realidade, o intuito da lei é apenas que tal base de cálculo tenha uma correspondência com “entrada mais recente”.

Neste ponto, assegura que é ainda mais inaceitável o posicionamento da JJF que decidiu favoravelmente a esse entendimento equivocado da fiscalização de equiparar “custo de produção” com “entrada mais recente”, pois são conceitos absolutamente distintos.

Entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” está há muito tempo sedimentado na legislação pátria e no próprio dia-a-dia das empresas, que realizam milhões de operações por ano transferindo mercadorias para outros estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação e seguem à risca a regra estabelecida no artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, a fim de utilizar como base de cálculo (entrada mais recente) o valor pelo qual o estabelecimento remetente recebeu, em data mais recente, as mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência interestadual (preço de aquisição mais recente), sem qualquer exclusão de tributos recuperáveis, pois não é isso que determina a Lei Complementar nº 87/96 que rege o assunto.

Diz que a fiscalização tentou por meio do presente Auto de Infração, de maneira grosseira e completamente contrária à lei (violação ao Princípio da Legalidade – artigo 150, I, da Constituição Federal), manipular a base de cálculo do tributo no claro intuito de aumentar a arrecadação do Estado da Bahia. De fato, a Fiscalização tentou fundamentar sua ideia absurda de excluir os tributos recuperáveis por meio de uma norma contábil que não regula o que é entrada mais recente, mas sim custo de aquisição, conceito totalmente distinto e que não pode ser equiparado para tal fim.

Adverte que não há dúvidas que a Instrução Normativa nº 52/2013, utilizada pela Decisão recorrida para fundamentar a manutenção do Auto de Infração, extrapola os limites definidos pela Constituição e pela Lei Complementar nº 87/1996, ao determinar que devem ser excluídos da base de cálculo da operação os tributos recuperáveis, pois, ao assim proceder, impede que o contribuinte destinatário da mercadoria possa se creditar do valor total cobrado na etapa anterior, em total violação ao disposto no artigo 155, § 2º, I, da Constituição Federal (princípio da não-cumulatividade).

Esclarece que os demais Estados da Federação seguem o mesmo entendimento do recorrente e da doutrina acerca do conceito de entrada mais recente, com exceção apenas do estado da Bahia que possui essa interpretação equivocada sobre o tema.

Para embasar sua posição, junta consultas às Secretarias da Fazenda dos Estados de Santa Catarina, Minas Gerais e Paraná que têm o mesmo entendimento defendido pelo Sujeito Passivo, bem como Parecer de Ives Gandra Martins.

Em outro tópico, defende a necessidade de exclusão da penalidade de 60% aplicada no lançamento fiscal, por ser a Instrução Normativa nº 52/2013 uma norma meramente interpretativa, consoante prevê o artigo 106, inciso I do CTN.

Ao final do seu arrazoado, clama pelo provimento do seu Recurso Voluntário para desconstituir inteiramente o crédito tributário lançado no Auto de Infração em epígrafe e, subsidiariamente, que seja cancelada a multa de 60% aplicada, com base no artigo 106, I, do CTN.

Em termos, os autos forma remetidos à PGE/PROFIS para análise.

No Parecer de fls. 199 a 202, depois de traçar alguns fatos e aspectos do presente Auto de Infração e das Razões recursais, o n. Procurador José Augusto Martins Junior alega que o cerne da questão é a impossibilidade de expurgo do PIS e da COFINS da base de cálculo da transferência por falta de previsão legal e que a Instrução Normativa nº 52/2013 não poderia alterar a base de cálculo estabelecida na Lei Complementar nº 87/96.

Diz que por lógica matemática, se existe uma transferência de mercadoria cujo valor da operação esta inserto de elemento da equação que será devolvido posteriormente, o valor está artificialmente inflado, não havendo qualquer desrespeito em se fixar expurgo destas linhas, por conta do princípio da não cumulatividade.

Sendo assim, assegura não ver qualquer violação nas obrigações da Instrução Normativa nº 52/2013, mas sim uma simples orientação para ajuste da base de cálculo nas transferências onde existam PIS e COFINS.

Quanto ao ICMS, o n. Procurador entende que “o valor correspondente à da entrada mais recente da mercadoria” está adstrito apenas ao custo de aquisição, deduzindo o ICMS, haja vista

que a mercadoria é inventariada no Regime de Estoques pelo custo sem tributo, não podendo compor a base de cálculo das transferências.

Entretanto, alega que as contribuições sociais ao PIS e à COFINS podem não ser recuperáveis em função da forma de tributação do lucro da empresa e demais variáveis previstas na legislação própria, o que precisaria ser descortinado.

Assim, opina pela realização de diligência para que haja a devida verificação do que as contribuições sociais expurgadas da base de cálculo são realmente recuperáveis, consoante a legislação federal.

VOTO VENCIDO

Temos em análise Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em debate, por unanimidade.

Como questão preliminar, o Contribuinte suscita ofensa ao princípio da ampla defesa por não ter sido deferido o pedido de diligência requerido desde sua primeira manifestação.

Alega também que não houve a clara e inequívoca demonstração de quais elementos foram expurgados quando da Informação Fiscal, que acatou parte das argumentações defensiva.

Entretanto, por força do art. 155, parágrafo único do RPAF, não me pronunciarei sobre tais incidentes, diante da possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade.

No mérito, vejo que merecem guaridas as teses recursais.

Como bem dito pela própria fiscalização, pela n. Representante da PGE/PROFIS e pelo Recorrente, cabe, por força de disposição constitucional, a Lei Complementar definir e fixar a base de cálculo do ICMS, ou parafraseando a d. Representante da PGE/PROFIS: *“A matéria custo de produção é exclusiva da Lei Complementar, por ser o instrumento normativo previsto constitucionalmente para determinar as regras gerais de ICMS, mormente nas operações interestaduais”*.

Diante deste quadro jurídico unânime, reproduzo a norma insculpida no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 13.

(...)

§ 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; (grifos nossos)

Entendo que o comando previsto na susomencionada norma transmite, com clareza solar, que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal. Esta norma não fala em custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores.

Neste mesmo sentido, como não poderia ser diferente, temos as disposições da Lei nº 7.014/96, que no seu art. 17 determina como base de cálculo nas vendas em transferências da seguinte maneira:

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

(...)

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

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

Com a devida *venia*, diante da determinação constitucional da competência das Leis Complementares, da nossa legislação baiana, creio claramente que não cabe a Instrução

Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Tal entendimento tem como base a inteligência dos artigos 109 e 110 do CTN, abaixo mencionados:

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

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

Salta aos olhos, pois, não caber a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menor estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro, e tem sedimentado o seu contorno consoante entendimento dos Tribunais Superiores e decisões consolidadas e reiteradas deste próprio CONSEF.

Aliás, a própria jurisprudência trazida pelos Autuantes, numa leitura mais profunda trilha o entendimento oposto daquele colocada pela d. fiscalização para embasar a autuação, como se vê no trecho do irretocável voto da Conselheira Sandra Urânia Silva de Andrade, no Acórdão nº 0144-11.09:

“No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para glosa do crédito fiscal lançado pelo sujeito passivo, oriundo de operações de transferência de mercadorias de seus estabelecimentos localizados em outros Estados da Federação para o estabelecimento do recorrente localizado na Bahia, sob a acusação de que a base de cálculo utilizada foi superior ao previsto no inciso II, §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, não foi aplicado, como base de cálculo, o valor correspondente ao custo da mercadoria produzida, assim considerado a soma dos custos da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, mas o valor da entrada da mercadoria mais recente, acarretando crédito em valor superior ao suportado pelo Estado da Bahia. No item II da autuação exige-se também a glosa do crédito fiscal nas mesmas operações, em relação a notas fiscais emitidas como complementação de preços constantes dos documentos fiscais pertinentes à infração descrita no item I.

A questão, portanto, cinge-se à correta base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência em tela.

Pois bem, sabe-se que a Constituição Federal de 1988 pouco deixou à lei complementar estatuir sobre os princípios fundamentais do ICMS, assumindo ela mesma esta tarefa, o que tornou o ICMS o tributo mais minuciosamente tratado no texto constitucional. Por sua vez, o próprio texto constitucional determinou expressamente as matérias que deveriam ser tratadas por meio de lei complementar específica para este tributo, demonstrando também a preocupação de que determinadas matérias não fossem tratadas por via de leis ordinárias dos Estados ou do Distrito Federal, o que poderia criar conflitos entre tais entes e insegurança jurídica para os contribuintes.

Dentre estas matérias, elencadas expressamente no art. 155, §2º, inciso XII, da Constituição Federal, encontra-se a base de cálculo do ICMS. A importância da matéria, a exigir previsão em lei complementar, revela-se por ser a base de cálculo um dos elementos fundamentais do fato gerador, não só por conter a dimensão da obrigação pecuniária, como, segundo define Geraldo Ataliba, ser “a perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur”.

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

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

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

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

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

Portanto, sujeitando-se a base de cálculo ao regime da reserva legal – reserva de lei complementar – único veículo competente para estabelecê-la, por força de mandamento constitucional, contrariá-la seria afrontar a própria Constituição.

(...)

Assim, diante da legislação posta, em relação às operações de circulação de mercadorias objeto da autuação, que se realizaram através de transferência entre os estabelecimentos comerciais da Nestlé com destino ao estabelecimento do recorrente, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do inciso I do §4º do Art. 13, ou seja, o valor da entrada mais recente, e não custo de produção, base de cálculo apenas aplicada se ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos recentemente proferidos e que se relacionam com a mesma matéria ora tratada, em lançamentos de ofício que têm no polo passivo o mesmo contribuinte ora autuado.

E de fato, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. **No caso em apreço, o fato gerador concretizou-se na operação de transferência realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado, e cujo elemento quantitativo – base de cálculo – foi a explicitada através dos documentos fiscais que ampararam a referida operação, embasada na regra do inciso I do §4º do Art. 13 (entrada mais recente).** A utilização de base de cálculo diversa pelos autuantes (inciso II, do §4º do Art. 13 – custo de produção), apurada como se a operação – fato gerador - tivesse ocorrido com outros protagonistas – os estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributária.

Tal princípio, corolário do princípio da legalidade, exige a presença de todos os elementos da obrigação tributária, como condição “sine qua non” para a exigibilidade do tributo, ou seja, deve viabilizar-se a identificação de quem vem a ser o obrigado ao pagamento do tributo, qual o valor devido e, principalmente, se o sujeito passivo praticou, em concreto, o fato previsto na norma em abstrato. Na hipótese dos autos, tal princípio não foi observado pelo simples fato de que se tomou como elemento quantitativo do fato gerador – operação realizada entre os estabelecimentos comerciais e o recorrente - pretensa base de cálculo que somente seria aplicável se outra fosse a operação realizada – operação entre os estabelecimentos fabricantes e o recorrente, ou seja, em evidente desconformidade entre o fato concreto e o abstratamente previsto na norma (hipótese de incidência).

Como leciona Alberto Xavier, citado por Ricardo Lobo Torres em artigo escrito sobre o Princípio da Tipicidade no Direito Tributário na Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico : “A tipicidade do Direito Tributário é, pois, segundo esta terminologia, uma tipicidade fechada: contém em si todos os elementos para a valoração dos fatos e produção dos efeitos, sem carecer de qualquer Recurso e elementos a ela estranhos, e sem tolerar qualquer valoração que se substitua ou acresça à contida no tipo legal”. Grifos nossos.

Entendemos, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, que a Decisão recorrida equivoca-se ao equiparar os chamados Centros de Distribuição a estabelecimento industrial, infringindo o princípio da autonomia dos estabelecimentos, princípio aplicável ao ICMS desde o antigo ICM e que considera autônomo cada estabelecimento onde exerce o contribuinte suas atividades, gozando de autonomia em relação aos demais. Frise-se que a própria Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 11, vincula o aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, em várias situações, à figura do estabelecimento do contribuinte, como ao definir o local da operação para efeito de verificação do estabelecimento responsável. Ora, se o aspecto material da incidência do ICMS está vinculado ao estabelecimento, como desconsiderar a operação realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado? Não podemos, sob pena de desvirtuarmos o referido princípio, adotar “dois pesos e duas medidas” nas exigências fiscais. Se a regra é da autonomia dos estabelecimentos, afora as exceções expressas da legislação, como não considerar que o CD tem autonomia em relação aos demais estabelecimentos da mesma empresa no cumprimento das suas obrigações tributárias?

Por outro lado, se acaso ocorreram operações envolvendo os estabelecimentos fabricantes da Nestlé, com transferência de mercadorias de produção própria diretamente para o estabelecimento autuado, o que repetimos, não restou comprovado nos autos diante dos fatos acima relatados, efetivamente a base de cálculo a ser aplicada é a disposta no inciso II do §4º do Art. 13, ou seja, custo de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Assim, diante das razões aqui aduzidas, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS, votamos pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida e julgar o Auto de Infração” (grifos nosso)

Por seu turno, colaciono abaixo a ementa e a infração motivadora do Acórdão JF nº 0127-02/12 apontado pelo Recorrente, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos “impostos recuperáveis”:

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO. Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

“Infração 01 – 03.02.05 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.”

No julgamento deste processo, a 2ª JfF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais impostos na base de cálculo do ICMS quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras Unidades da Federação.

Pela sua importância, transcrevo os argumentos expostos na referida Decisão:

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em decorrência de 02 duas infrações.

(...)

Assim, no caso em tela a lide persiste em relação a infração 01, a qual passo a analisar.

Na infração 01, é imputado ao sujeito passivo ter recolhido a menos ICMS, no valor de R\$1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.

(...)

No mérito, o autuado alega que o valor correspondente à entrada mais recente não corresponde necessariamente ao exato “preço da mercadoria adquirida”, como aplicado no presente Auto de Infração. A depender do tipo de operação da entrada ou da saída (interna ou interestadual) e do Estado que as receberá em transferência, as mercadorias terão preços diferentes, razão pela qual não é possível considerar, para fins cálculo da base de cálculo do ICMS da saída, o “preço da mercadoria adquirida” e sim o preço de aquisição ajustado a partir dos tributos incidentes. Diz que entende por “preço ajustado da mercadoria”, o valor de aquisição ajustado a partir da inclusão e exclusão dos impostos incidentes (ICMS, PIS, COFINS e IPI). E esse é o valor a que se refere o legislador no art. 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/96, reiterado no art. 56, inciso V, alínea “a”, do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97).

Entendo que os argumentos alinhados pela defesa não são capazes de elidir a infração ora em tela, pelas razões que passo a expor.

O trabalho de auditoria realizado pela fiscalização se baseou nos comparativos entre os valores dos produtos de saída (interestadual), em relação ao valor da entrada mais recente, para este mesmo produto. Os autuantes levaram ao demonstrativo desta infração os valores de saída inferiores aos da entrada mais recente, pois nestes casos houve prejuízo ao Estado, por terem sido admitidos créditos maiores do que os débitos realizados, em desacordo em vigor.

Em relação ao ICMS constantes das operações, observa-se dos levantamentos fiscais que os autuantes consideraram os efeitos do citado imposto sobre as respectivas operações de entradas e de saídas dos produtos objeto das transferências realizadas. Como bem destaca na informação fiscal a sistemática do ICMS é diferente do PIS/COFINS e mesmo do IPI, para o contribuinte que não é industrial. O ICMS é um imposto considerado “por dentro”, embutido no valor dos produtos, estando diretamente ligado ao preço da mercadoria, motivo este que o retiraram de todas as entradas, de forma a ficar equivalente com suas saídas interestaduais, que também tiveram o ICMS retirado.

No tocante ao PIS/COFINS, não procede o argumento defensivo, por ter como fato gerador e base de cálculo as receitas operacionais e não-operacionais, incidindo principalmente sobre o faturamento, não têm incidência direta na composição do preço dos produtos elencados numa nota fiscal. De igual modo, também não pode ser

acolhido o argumento em relação ao IPI, uma vez que o mesmo faz parte do custo de aquisição, agregando-se ao seu valor, e ainda pelo fato de não ser um imposto recuperável para a dependente.

CABE RESSALTAR QUE NÃO EXISTE NENHUMA PREVISÃO LEGAL QUE AMPARE A TESE DO CONTRIBUINTE DE QUE DEVERIA SER EXCLUÍDO OS VALORES DO PIS/COFINS OU IPI, CONFORME PODEMOS CONSTATAR DOS DISPOSITIVOS QUE FIXAM A BASE DE CÁLCULO PARA A OPERAÇÃO EM TELA.

Nas operações de saídas de mercadorias por transferência interestadual entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a apuração da base de cálculo do ICMS está disciplinada no artigo 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, in verbis:

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

...

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

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

Neste contexto, o Estado da Bahia editou a Lei nº 7.014/96, a qual trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências.

A Lei nº 7.014/96, no art. 17, § 8º, ao tratar das operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, regulamentou as operações interestaduais reproduzido o comando contido na Lei Complementar nº 87/96, conforme podemos observar:

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

...

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

No mesmo sentido, a matéria foi reproduzida no artigo 56, V, "a", do RICMS-BA, abaixo transcrito:

Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

...

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

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

Pelos dispositivos acima transcritos, não resta dúvida de para as operações objeto da infração a base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.
(Grifos nossos)

Consoante o julgamento acima transcrito e o conflitante novo entendimento da d. fiscalização na presente lide, consubstanciado na Instrução Normativa nº 52/2013, não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobre ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal, e noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado, a Fazenda expurgue os valores dos impostos ditos recuperáveis, minorando os créditos a serem concedidos.

Creio que tal posicionamento acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada guerra fiscal, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal, sem falar na potencial perda do Erário público diante da possibilidade de pagamento das verbas sucumbências de alta monta, nos processos judiciais em torno da questão, haja vista a sedimentada jurisprudência em sentido contrário.

Pois bem.

Considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, vislumbro firmemente que a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual, muito menos por uma Instrução Normativa ou

um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade.

Da maneira como está posta, a Instrução Normativa nº 52/2013 perpassa, e muito, o seu papel de veículo esclarecedor do aspecto material da norma tributária (que no caso já é cristalino, repita-se), tornado-se paradoxalmente uma norma com status de Lei Complementar colocar expressões.

Com bem dito pelo Recorrente, se o Legislador Complementar quisesse excluir da base de cálculo do imposto sobre transferências interestaduais quaisquer outras rubricas, teria feito tais ressalvas expressamente no texto legal, não cabendo, em hipótese alguma, a d.fiscalização fazer interpretações tributária com base em convenções de classe para ampliar ou modificar aquilo que o parlamentar atribuiu em norma com fundamento constitucional.

Não sendo assim, rasguemos a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen e nossas normas constitucionais!

Por fim, cabe trazer à colação, Decisão da lavra da conselheira Rosany Nunes de Mello, no voto divergente e vencido no Acórdão CJF Nº 0131-11/14, que muito bem sintetizou o tema, ilustrando com maestria toda a questão, *in verbis*:

VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pelo recorrente em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre os estabelecimentos de sua titularidade situados no Estado de Alagoas e Bahia.

Em apertada síntese, o objeto da controvérsia instaurada nos autos diz respeito ao expurgo realizado pela fiscalização do valor correspondente às contribuições ao PIS e à COFINS incidentes na operação de importação originária das operações de transferência de que aqui se trata.

No entender da fiscalização, a glosa do crédito correspondente a tais parcelas tem fulcro no quanto disposto no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, bem assim no conceito de custo constante do Item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

Ao apreciar a lide em sede recursal, o Nobre Relator convalidou o lançamento de ofício e os termos da Decisão de piso, valendo-se, para tanto, da orientação do Superintendente da Administração Tributária positivada pela Instrução Normativa nº 52/13. Para ratificar o entendimento externado pela referido ato normativo, fez ainda uma exposição acerca da forma de contabilização das operações de aquisição de mercadorias e registro destas na conta de estoque, explicitando que as contribuições ao PIS e à COFINS não integram o custo das mercadorias por se tratar de tributos recuperáveis.

Peço vênia para discordar deste posicionamento por entender que o nosso ordenamento jurídico não admite que normas de natureza infra legal, gênero do qual as Instruções Normativas são espécies, possam modificar, ampliando ou reduzindo, conceitos positivados na Lei a quem devem guardar estrita observância.

Demais disto, inconcebível, porque mais absurdo ainda, admitir que normas deste jaez tenham o condão de alcançar fatos geradores anteriores à sua publicação.

Como cediço, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies e, em relação aos impostos naquela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

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

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

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

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

I – o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus);

II – o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material

secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

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

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

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

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

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

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omissão ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda.

O vocábulo valor da entrada mais recente, contido nos textos das Leis Complementar e Ordinária, expressa com clareza solar que deve ele corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a aquisição, por compra ou transferência, imediatamente anterior à saída por transferência da mercadoria que se pretende tributar. E esta expressão monetária equivale ao montante efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente.

*Note-se que tal conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que menciona, de forma expressa, ser o **preço de aquisição ou valor da entrada mais recente da mercadoria** a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o qual, indubitavelmente, contempla o valor das contribuições ao PIS e à COFINS, incidentes sobre o valor das vendas auferidas pelo fornecedor ou pagas pelo adquirente nas hipóteses de importação.*

Como há duas expressões no texto da norma em comento, preço de aquisição e valor da entrada, intuitivo concluir que este último deve ser adotado de forma alternativa na hipótese de não ser possível identificar o valor de aquisição daquela mercadoria – bem fungível – que está sendo objeto da transferência, ou mesmo quando o estabelecimento remetente só adquire mercadorias por transferência.

Diante de tais considerações, é que entendo inconcebível conferir à Instrução Normativa nº 52/13 natureza interpretativa como externado no voto vencedor condutor do presente acórdão, conduta que no meu sentir afronta de forma acintosa os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da tão necessária e perquirida segurança jurídica.

Em verdade, sob o pretexto de explicitar o conteúdo da texto legal, o que a Superintendência da Administração Tributária fez foi conferir interpretação analógica às disposições contidas no inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/96 àquelas de que trata o inciso II do mesmo artigo, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta.

Ocorre que no presente caso não há espaço para o manejo deste método de integração de normas. Nos termos do que dispõe o artigo 108 do CTN, o uso da analogia só tem espaço na ausência de disposição legal expressa e ainda se a adoção de tal expediente não resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

No caso dos autos, não se vislumbra qualquer lacuna legislativa que necessite de integração, ao revés, como visto, os legisladores complementar e ordinário definiram de forma expressa que a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor de aquisição ou entrada mais recente da mercadoria objeto da transferência, e, nestes termos, o crédito do ICMS sobre ela incidente deve ser apropriado em sua totalidade pelo estabelecimento adquirente como forma de efetivar o princípio da não cumulatividade que lhe é inerente.

Finalmente, ainda que por absurdo fosse possível admitir o entendimento externado pela Superintendência da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13, este jamais poderia ser aplicável às operações realizadas em data anterior à sua publicação, como ocorreu no caso dos autos, já que veio a modificar entendimento anterior externado pela própria Administração Tributária Estadual, através da Diretoria de Tributação, bem assim da jurisprudência assentada deste órgão julgador.

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

Diante de todo esse quadro normativo, jurisprudência deste CONSEF e dos Tribunais Superiores, julgo que nem com a mais abrangente ou exótica hermenêutica jurídica, podemos lançar mão dos artigos 109 e 110 do CTN para considerar que normas do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e a DOUTRINA CONTÁBIL são veículos normativos aptos para delimitar a base

de cálculo do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica, consoante entendimento da malfada Instrução Normativa nº 52/2013.

Portanto, entendendo que a infração 1 é insubsistente por falta de previsão legal.

Por fim, cogente dizer que a Decisão trazida aos fólios processais é mais uma prova do equívoco perpetrado pela d. fiscalização ao se apoiar numa mera Instrução Normativa nº 52/2013, para alargar o alcance da base de cálculo insculpida na Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, §4º, I. Entendo que tal posicionamento gerará encargos financeiros e sucumbências muito maiores ao Estado da Bahia do que o suposto aumento da arrecadação, uma vez que, a matriz de sua tese é absolutamente inconstitucional.

Neste sentido, cabe apontar que a ilegalidade e irregularidade da Instrução Normativa nº 52/2013 já foi decidida no âmbito do Poder Judiciário, por meio do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, que tramitou na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador, “*no qual foi concedida a segurança pleiteada para anular Auto de Infração lavrado pela Sefaz/BA com Base na IN nº 52/2013*”, Decisão esta confirmada pela 1ª Câmara Cível do TJ/BA.

Pela importância, cabe trazer à colação trechos da Decisão prolatada pela Juíza Maria Verônica Moreira Ramiro, *verbo ad verbum*:

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

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

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

(...)

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

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

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

Ex positis, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar insubsistente a infração 1 e, consequentemente, todo o Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

Ab initio, parablenzo o Ilustre Relator pelo esclarecedor voto quanto à materialidade da infração, a qual, a meu ver, não está caracterizada, e, portanto, acompanho o entendimento quanto à insubsistência do auto de infração ora em análise.

Ressalte-se, ainda, que o nosso entendimento é no sentido da não incidência do ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (seja ela interna ou

interestadual), em virtude do entendimento pacificado há anos nos Tribunais Superiores, *vide* votos divergentes proferidos no Acórdão CJF 0196-11/15 (infração 4) e Acórdão CJF 0194-13/13.

No entanto, em que pese este entendimento, não se pode deixar de analisar as normas referentes à base de cálculo do imposto nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular quando o contribuinte assume a incidência do imposto na origem, tendo direito, portanto, ao respectivo crédito no destino, como ocorre no caso em análise.

Frise-se que, nada obstante o entendimento do STJ em grau de recurso representativo de controvérsia (REsp 1125133/SP) e na Súmula nº 166, o qual é confirmado pelo STF (RE 466526), todos os Fiscos Estaduais continuam a exigir o ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, o que obriga o contribuinte a ingressar com ação judicial para ter reconhecido o seu direito ao não recolhimento do ICMS nessas operações.

Diante disso, não se pode negar o direito ao crédito ao contribuinte que, como no presente caso, preferiu não buscar seu direito judicialmente e decidiu por recolher o ICMS exigido nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sendo assim, conforme bem explicitado pelo Ilustre Relator, o presente lançamento de ofício que exige ICMS por utilização indevida de crédito fiscal não pode prosperar, uma vez que a Instrução Normativa nº 52/13 é nitidamente ilegal, já que é contrária às determinações do art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e do art. 17, §§ 7º e 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96.

Acrescentamos, tão somente, que, subsidiariamente, caso não seja reconhecida a improcedência total da autuação fiscal, há de se observar que, pelo fato de a Instrução Normativa nº 52/2013 ter alterado a interpretação da própria SEFAZ/BA e deste Egrégio CONSEF, adotada durante anos, não se pode exigir do contribuinte multa e juros (acréscimos moratórios) por ter aplicado uma orientação que era justamente a que era aplicada pela SEFAZ/BA e pelo CONSEF à época dos fatos geradores.

Note-se que, conforme determina o art. 100, incisos II e III do Código Tributário Nacional, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, bem como as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, configuram normas complementares.

Ou seja, tendo contribuinte adotado conduta que estava em total consonância com as decisões proferidas à época por este Egrégio CONSEF, bem como com a orientação que era então fornecida pela própria SEFAZ/BA, é legalmente vedada à aplicação de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização monetária da base de cálculo do tributo, conforme expressa determinação do Parágrafo Único do art. 100, do Código Tributário Nacional:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

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

Ademais, também deve ser cumprido o comando contido no art. 106, I, do CTN, para se excluir a penalidade em virtude da aplicação retroativa da norma interpretativa.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; (grifos adotados).

Ante ao exposto, acompanhamos o voto do Ilustre Relator pela improcedência da infração e acrescentamos que, caso não seja reconhecida a ilegalidade da Instrução Normativa nº 52/2013,

devem ser excluídos a multa aplicada e os juros (acréscimos moratórios), em virtude do quanto disposto nos art. 100, incisos I e II, Parágrafo Único, bem do art. 106, I, ambos do Código Tributário Nacional.

VOTO VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação contida no voto do n.Relator, discordo do seu posicionamento.

O Auto de Infração acusa apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária, relativo a operações de transferências interestaduais de mercadorias.

De um modo geral, observo que foi fundamentado que o lançamento fiscal não encontra amparo quanto ao disposto no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, bem com nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, na medida que a base de cálculo apurada nas operações de transferência de mercadorias, deve incluir os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, o que foi acolhido na Decisão ora recorrida.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações de relativas à *“saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”*, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

Relativamente à alegação de nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, observo que a *“legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a LC 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa”* visto que os estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, § 3º, II, da LC 87/96).

Assim sendo, não tendo efeito vinculante a mencionada Súmula do STJ e havendo previsão legal da incidência do ICMS sobre as operações de transferências, está correta a exigência fiscal.

Ressalto que o próprio recorrente tributou as operações de transferências para filiais em outros Estados, bem como tributou as operações de transferências recebida, que foi objeto da autuação, não aplicando a mencionada Súmula nº 166 do STJ. Conclui-se que tendo tributado as operações de transferências interestaduais é contraditório invocar a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, que decidiu pela não incidência do ICMS nestas operações.

Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, 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 fazer 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.

Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 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 Instrução Normativa 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, serve 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:

... 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 (iii) 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, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa indicada no Auto de Infração, que foi manifestado acolhimento pela representante da PGE/PROFIS na sessão de julgamento, verifico que os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Neste caso, adoto o mesmo posicionamento desta 1ª CJF nas Decisões contida nos Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15 nas quais o contribuinte pediu a exclusão da multa aplicada, com apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, do CTN.

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

Assim sendo, o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN e, por conseguinte, no período fiscalização, alvo da acusação fiscal, inexistia a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013.

Como a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Dessa forma, considero que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0017/15-8**, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$89.903,10**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiro(a)s: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.
VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO*- Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo* e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de abril de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

RAFAEL BARBOSA CARVALHO FIGUEIREDO – VOTO EM SEPARADO

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