

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0022/13-5
RECORRENTE - VIA VAREJO S/A. (PONTO FRIO DIGITAL)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0090-03/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/05/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0057-11/16

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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente consoante expressa determinação do inciso I do §4º do art. 13 da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõe o custo da mercadoria. Rejeitada a nulidade suscitada. Decisão unânime. Não acolhida a preliminar de mérito de Decadência. Modificada a Decisão recorrida para acolher, a exclusão dos valores de operações com tributação monofásica do PIS e COFINS, suspensão, alíquota zero e enquadrado no regime de substituição tributária, também, adequado às alíquotas específicas de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS) relativo a operações originadas da ZFM. Acolhido o pedido de exclusão da multa aplicada nos termos do artigo 106, I do CTN. Reformada em parte a Decisão. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, nos termos do art. 169, I, “b”, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 3ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 30/07/13, exigindo valor de R\$959.522,49, em decorrência da 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, no período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009.

Na Decisão proferida a 4ª JF rejeitou a nulidade suscitada sob alegação de que não foram incluídas no levantamento fiscal algumas notas fiscais que discriminou em sua peça defensiva, o que entendeu cercear o seu direito de defesa, fundamentando que esta falha foi superada com a intimação de fls. 196 e 197, para entrega do CD contendo o arquivo completo e reaberto o prazo de defesa. Ressaltou ainda, que o Auto de Infração descreve a infração fiscal de forma compreensível, indicando os dispositivos infringidos e multa aplicada, não tendo sido constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, ao teor do art. 18, I a IV do RPAF-BA.

Rejeitou também a preliminar de mérito de Decadência sob alegação de que o §4º do art. 150 do CTN, prevê que o lançamento por homologação, no caso presente de recolhimento de imposto pago parcialmente, a contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado “*Se a lei não fixar prazo à homologação*”.

Fundamentou que o COTEB no seu art. 107-A, I, utilizando a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado e que em relação ao exercício de 2008 a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário, o qual foi constituído em 30/07/13, não houve a alegada decadência. Quanto ao mérito, apreciou que:

O presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela 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.

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 industrializados para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada LC (art. 13, § 4º, Inciso I); período de janeiro de 2008 a dezembro de 2009. 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.

*Consoante previsão **expressa** no 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;

Tratando-se de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo mercadorias transferidas para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. 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

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 CD-R e demonstrativo às fls. 10 a 41. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

De exame na legislação de regência perpetrado a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que delinea as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, deflui nitidamente o entendimento de 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; ou...”

A questão a ser decidida, sob este aspecto, 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.

Os autuantes, em sede de informação fiscal, esclareceram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Compartilho com o posicionamento que prevalece nas decisões sobre essa matéria nos julgados do CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 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, a exemplo dos Acórdãos JF nº 092-03/13, 0291-03/13 e JF nº 0296-03/13.

Saliento também, que foi editada, recentemente, a Instrução Normativa nº 52/2013, disciplinando a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos estritos 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, cuja aplicação orientam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 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 já citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS.

Em que pese a alegação do impugnante da existência no levantamento fiscal de operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem carrear aos autos qualquer prova inequívoca, constato que não deve prosperar sua pretensão, pois, ao compulsar o levantamento fiscal acolho a assertiva dos autuantes de que a auditoria somente cuidou da base de cálculo da operação própria, não incluindo na análise da substituição tributária.

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.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 278 a 304), o recorrente comenta a infração, defesa e julgamento pela 3ª JF, cuja Decisão entende ser equivocada e deve ser reformada.

Preliminarmente reapresenta o teor da impugnação de preliminar de mérito de decadência e refuta o fundamento da Decisão com base em regras estabelecidas no COTEB (art. 107-A), por entender que “a legislação ordinária estadual não pode dispor sobre decadência, sem observar o disposto na lei complementar (Código Tributário Nacional)”, como tem decidido os Tribunais Superiores, a exemplo das decisões contidas no RE 502648/08; REsp 761.908/06-SC; AgRg EREsp 1.199.262/MG; AgREsp 1044953/09 e REsp 1.238.000/12-MG.

No mérito, quanto ao case de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, comenta a fundamentação da Decisão de que o remetente não deve computar a carga dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento, que entende ser equivocado porque o “valor de entrada mais recente” **não** equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria, que foi a tese apresentada pela fiscalização.

Afirma que estes conceitos são distintos e não corresponde ao previsto no artigo 13, § 4º, incisos I a III, da LC nº 87/96, de forma mais específica a do inciso I, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Transcreve parte do conteúdo das decisões contidas nos Acórdãos JF 0080-02/13 e JF 009-02/12, mantidos pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, reconhecendo que, nas operações de transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, que envolvem mercadorias para revenda, a base de cálculo deve ser aquela prevista no inciso I, do art. 13, § 4º, da LC nº 87/96.

Afirma que com base na legislação e na jurisprudência administrativa é incontroverso que o estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de cálculo do ICMS a ser

adotada é o valor da operação de entrada mais recente, constante da nota fiscal de entrada.

Transcreve Decisão do TJ/RS Nº 70012738852/06 e ementa da Decisão contida no Acórdão CJF 0079-11/13, prolatada por este Conselho de Fazenda, os quais tratam da diferença entre transferências interestaduais de unidade fabril (custo) e comercial como “valor da entrada mais recente”, previsto no art. 56, do RICMS/BA; art. 14, § 19, do RICMS/PE (Decreto nº 14.876/91), que determina expressamente o “valor total da Nota Fiscal, exclusive o ICMS-Fonte quando nele incluído e art. 8º, I, 1, do RICMS/RJ (Dec. 27.427/00) que indica como valor da entrada o “*preço de aquisição*” mais recente, tudo em conformidade com o disposto no art. 13, §4º da LC 87/96.

Discorre sobre os conceitos de “valor total da Nota Fiscal” e “preço de aquisição”, indicado na legislação pernambucana e fluminense, que são diferentes de “custo” mencionado no art. 13, § 4º, II, da LC nº 87/96, que segundo o item 10 do CPC 16, representa o valor contábil das mercadorias registrado na conta “Estoques” e não se limita ao preço de aquisição, nem dedução dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), como pretende a fiscalização.

Transcreve parte de texto do julgamento do AIIM nº 4.014.070-2, pela Delegacia Tributária de Julgamento do Estado de São Paulo, interpretando que o valor da entrada mais recente equivale ao valor da operação, que se encontra indicado na nota fiscal de entrada.

Também que o mesmo entendimento foi perpetrado pela JJF do CONSEF/BA, conforme Acórdão JJF 0009-02/12, que foi mantido no Acórdão CJF 0043-13/13 (fls. 296/297).

Afirma que ao fixar o valor da operação de entrada mais recente, sem deduções, como base de cálculo da transferência interestadual, o legislador pretendeu neutralizar os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento do mesmo titular, a exemplo de uma aquisição interna no valor de R\$ 100,00 (São Paulo), cujo débito e crédito de ICMS de R\$18,00 se anulam, e ao ser transferida gera débito de R\$7,00 neutralizado com o crédito fiscal no estabelecimento do Estado de destino da mercadoria, medida que evita prejuízo ao Pacto Federativo.

Argumenta ainda, que parte das mercadorias autuadas, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS, o que, indiscutivelmente, enseja o cancelamento do Auto de Infração, visto que na apuração da base de cálculo das operações de transferência, a fiscalização excluiu “*o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas*”, sem considerar a sujeição ao regime de substituição tributária.

Diz que na remota hipótese de ser mantido o entendimento no sentido de que a base de cálculo em questão é definida pelo “valor de entrada mais recente”, equiparado ao “custo de aquisição da mercadoria”, deve ser considerado não apenas os custos decorrentes da respectiva nota fiscal de entrada, mas, também, os custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria no estoque de acordo com os termos do item 11, do CPC 16 ou seja: “*O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, 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 são deduzidos na determinação do custo de aquisição.*”

Requer que os demais custos incorridos na incorporação e manutenção da mercadoria em estoque seja considerada no preço de aquisição, tal como “*custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços*”.

Argumenta ainda que o Auto de Infração é nulo de pleno direito, considerando a total incompetência do Estado da Bahia fiscalizar operações ocorridas em outro Ente da Federação, cuja glosa de crédito se baseia em dados de estabelecimento localizado em outro Estado, sob pena de violar à Jurisdição das Normas Estaduais e, o princípio de autonomia dos estabelecimentos e o Pacto Federativo.

Destaca que as disposições do art. 13, da LC 87/96, tratam de questões relacionadas à base de cálculo das operações de ICMS, limitada às operações ocorridas sob sua jurisdição, cujo crédito fiscal é assegurado ao teor do art. 23, do citado diploma legal.

Transcreve Decisão contida no EDcl no RMS 32.937/12-MT que trata de restrição de crédito fiscal em face de concessão de incentivo fiscal pelo Estado de origem, para reforçar o seu posicionamento de que seja reconhecida a nulidade do AI, em virtude da incompetência absoluta da administração tributária do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar operações não sujeitas a sua jurisdição, como ilegalmente ocorre no presente caso.

Reque reforma da Decisão, indica endereço para encaminhamento de intimações, realização de sustentação oral, quando do julgamento pelo CONSEF.

Em 13/10/14, o recorrente peticionou juntada de complemento ao Recurso Voluntário (PGE 20144643244-0 – fls. 313 a 328), cujo teor faço um resumo:

1. No cálculo do crédito a ser apropriado foram excluídos os tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), de forma indistinta alíquotas de 1,65% e 7,6%, sem considerar a aplicação da:

i) *sistemática monofásica de incidência, isenção, suspensão, substituição tributária ou incidência de alíquota zero de PIS e COFINS, cujo crédito fiscal é vedado, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003, a seguir transcrito:*

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Lei nº 10.865/04) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008).

ii) *Do mesmo modo, a alíquota do crédito a ser apropriado não necessariamente será de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), conforme considerado pela fiscalização, a exemplo das mercadorias adquiridas de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, cujo crédito a ser apropriado é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS), de acordo com o disposto no art. 3º, §17 da Lei nº 10.833/2003:*

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)

(...)

III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)” (g.n.)

2. Existem mercadorias submetidas à tributação específica, como redução de base de cálculo ou de alíquota, bem como mercadorias sujeitas à substituição tributária em etapas anteriores, sem apropriação de créditos pelo estabelecimento que realizou a transferência.

Requer que a conversão do processo em diligência fiscal para refazer os demonstrativos originais, no que tange a tributação diferenciada do PIS e COFINS e tributação diferenciada do ICMS, enfatizando a substituição tributária, cujo crédito fiscal foi utilizado (cálculo do ICMS-ST).

No mérito, afirma que no período autuado (2008 e 2009), a interpretação da legislação vigente corroborava a postura adotada pela empresa adotando como base de cálculo o valor da entrada mais recente sem exclusão dos “tributos recuperáveis”, nos termos do art. 17, I da Lei nº 7.014/96, foi convalidada pelo CONSEF, conforme teor das decisões contidas nos Acórdãos JJF 0080-02/13 e JJF Nº 0009-02/1, cujo conteúdo foi transcrito parcialmente às fls. 319 a 321.

Ressalta que a partir do surgimento da discutível Instrução Normativa nº 52/2003, editada pelo Superintendente da Administração Tributária (SAT), passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS.

E que tendo a referida Instrução Normativa sido editada em 2013, após concretização das operações autuadas, não pode e não deve ser imposta de forma retroativa, a tal alteração

normativa, mesmo que tenha caráter meramente interpretativo, houve evidente alteração do conteúdo semântico-normativo, o que impede sustentar a possibilidade de retroatividade de suas disposições, a exemplo da jurisprudência desse Conselho nas decisões contidas nos Acórdão JJF 0087-02/13 e JJF 0009-02/12.

Transcreve ainda entendimento externado em julgamento pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, de voto divergente (e vencido) da Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento (fl.323 e 324, não indicado o número) e também no Acórdão CJF 0006-13/14, em voto divergente (e também vencido), do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, reconhecendo que a Instrução Normativa nº 52/2013 não se encontra em consonância com a legislação do Estado da Bahia, o que denota a sua (indevida) inovação normativa, motivo pelo qual requer provimento do seu Recurso Voluntário.

Com relação à multa aplicada, argumenta que às operações autuadas se referem ao período de 2008 e 2009, quando agia em consonância com a legislação vigente à época **e entendimento reiterado por esse Conselho em seus julgamentos.**

E ainda, o que preconiza o art. 76, da Lei nº 4.502/64, de que: *“não serão aplicadas penalidades enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de Decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado”*, reproduzido no art. 567 do RIPI (Decreto nº 7.212, de 2010), havendo modificação do entendimento da administração, tributária, requer a aplicação do disposto no art. 100, III, parágrafo único, do CTN, para exclusão da multa aplicada no caso concreto, a exemplo da Decisão contida no Acórdão CJF 172-12/11.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 331/335, inicialmente refuta a preliminar de mérito de decadência, por entender que não houve antecipação do pagamento do imposto na situação presente, situação em que o prazo decadencial começa a contagem a partir do primeiro dia do exercício seguinte de que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 150, §4º e 173, I do CTN).

No mérito afirma que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário é repetição dos contidos na defesa, que já foram apreciados pela JJF.

Afirma que a questão principal é a exclusão do ICMS, PIS e COFINS na apuração da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º da LC 87/96), cuja Decisão proferida na Primeira Instância reflete o posicionamento atual da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA. Opina pelo Improvimento do Recurso.

Esta 1ª CJF decidiu na pauta suplementar de 26/02/15 determinar a realização de diligência fiscal no sentido de que o contribuinte fosse intimado para apresentar demonstrativos específicos com relação as mercadorias que (i) são enquadradas no regime de substituição tributária; (ii) contemplados com isenção, suspensão, tributação monofásica e alíquota zero do PIS e COFINS e (iii) originários da Zona Franca de Manaus (ZFM) cujas alíquotas são de 1% do PIS e 4,6% do COFINS. E se atendido ao solicitado, fazer as exclusões dos valores exigidos relativos aos itens “i” e “ii” e adequar os demonstrativos aos percentuais previstos no item “iii” (fl. 339).

Em atendimento ao determinado, a diligente prestou nova informação fiscal e disse que promovido os devidos ajustes, conforme arquivo gravado no CD à fl. 351, o débito foi reduzido de R\$959.22,49 para R\$953.907,59 (R\$447.058,03 no exercício de 2008 e R\$506.849,56), de acordo com o demonstrativo de débito à fl. 344.

Cientificado do resultado da diligência fiscal o sujeito passivo se manifestou às fls. 357 a 360. Inicialmente comenta a autuação, julgamento em primeira instância, razões interpostas no Recurso, diligência fiscal e diz que em se tratando de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, caberia à fiscalização verificar se cada estabelecimento que transferiu as mercadorias ao estabelecimento autuado adquiriu as mercadorias de empresas situadas na ZFM.

Aduz que o levantamento fiscal deveria apurar “caso a caso”, a operação de origem de cada estabelecimento que transferiu as mercadorias e que os autuantes “não detêm competência para tanto, não justifica a adoção presumida de percentuais genéricos, pressupondo a recuperação de créditos de forma idêntica”, o que implica em presunção não autorizada pela legislação em especial o art. 142 do CTN.

Argumenta que a lavratura de Auto de Infração é um procedimento administrativo, que deve ser realizado com base em regras jurídicas delimitadas, mediante aplicação de critérios objetivos quanto à forma e “*não há espaço para conjecturas subjetivas, decorrentes de ilações injustificadas*”, motivo pelo qual entende que os equívocos cometidos na constituição da base de cálculo, requer a anulação por erro material do Auto de Infração lavrado.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto o sujeito passivo reapresentou a preliminar de mérito de decadência argumentando que o art. 107-A do COTEB não pode dispor sobre decadência, sem observar o disposto no Código Tributário Nacional (Lei Complementar).

Observo que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, o §4º do art. 150 do CTN, prevê que no lançamento por homologação, à contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado “*Se a lei não fixar prazo à homologação*”.

Na situação presente, o art. 107-A, I, do COTEB, utilizando a permissão contida no §4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “*do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*”. Logo, com relação ao exercício de 2008 a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/13 para constituir o crédito tributário e como o mesmo foi constituído em 30/07/13, não houve a alegada decadência.

O recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que o Estado da Bahia não tem competência para deliberar sobre base de cálculo aplicada em operação ocorrida em outra unidade da Federação.

Verifico que a descrição da infração indica que a fiscalização apurou que nas operações de transferências de mercadorias para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, o montante de ICMS destacado tinha valor superior ao previsto na Lei Complementar nº 87/96 e Lei nº 7.014/96 e promoveu a glosa de crédito fiscal referente a fatos geradores que repercutiram no Estado da Bahia. Sendo o estabelecimento autuado contribuinte regularmente inscrito neste Estado, onde se localiza o estabelecimento remetente, entendo que não há deliberação deste Estado para fixar base de cálculo por estabelecimento localizado em outro estado e sim limitar a utilização do crédito fiscal em conformidade com o que determina a LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Portanto, não acolho a nulidade suscitada, por entender que o lançamento obedece ao devido processo legal. Quanto à validade do procedimento, isto será apreciado quando da análise do mérito, o que passo a fazê-lo.

No mérito, reapresenta os argumentos defensivos de que nas operações de transferências interestaduais:

- a) deve computar a carga dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), no “*valor de entrada mais recente*” e **não** equivale ao “custo de aquisição” (tese da fiscalização), conforme previsto no artigo 13, § 4º, I da LC nº 87/96;
- b) foi excluído “o ICMS, o PIS/COFINS referentes à mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- c) deve ser considerado o custo de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, bem como descontos comerciais;

- d) foram excluídos os tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), de forma indistinta alíquotas de 1,65% e 7,6%, sem considerar a tributação monofásica, isenção, suspensão, substituição tributária ou alíquota zero de PIS e COFINS, bem como alíquotas específicas de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS) relativo a operações originadas da ZFM.

Quanto ao argumento de que nas operações de transferências devem ser considerados na base de cálculo os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), observo que conforme fundamentado na Decisão da primeira instância, o art. 13, §4º, da LC 87/96 (art. 17, §8º, I da Lei nº 7.014/96) prevê que para estas operações a *base de cálculo do imposto é “o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Considero correta a fundamentação da Decisão de que o PIS e a COFINS, são tributos não-cumulativos, que têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil e que no caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria, nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência se caracteriza pela saída da mercadoria do estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular. Ressalto que este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, em parte transcrita...:

... 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 [...].

Portanto, a autuação está embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e julgamentos proferidos pelo CONSEF, manifestando ser correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) nas operações de transferências a exemplo da Decisão contida no Acórdão CJF 0181-11/14.

No tocante ao argumento de que deve ser considerado o custo de transporte, seguro e outros, observo que em se tratando de operações de transferências, o art. 13, §4º, I da LC 87/96 prevê que a base de cálculo é *“o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*. Logo, não é cabível a consideração de outros elementos de custo na constituição da base de cálculo das operações de transferências, por falta de amparo legal.

Quanto ao argumento de que foi excluído o “ICMS, PIS e COFINS” referentes às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; de produtos com tributação monofásica, isenção, suspensão ou alíquota zero de PIS e COFINS e não considerado as alíquotas específicas de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS) relativo a operações originadas da ZFM, observo que esta 1ª CJF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 539), na qual foram refeitos os demonstrativos originais, promovendo os ajustes necessários, o que implicou na redução do débito original.

Constato que o recorrente no momento que tomou ciência do resultado da diligência não contestou os demonstrativos refeitos pela fiscalização (fls. 356/360), limitando-se a reapresentar outros argumentos (decadência, nulidade ...), que foram anteriormente apreciados. Por isso, não havendo qualquer controvérsia com relação aos valores que foram apurados pelo diligente, acato os demonstrativos refeitos pela fiscalização (CD à fl. 351), ficando reduzido o débito original de R\$959.522,49 para R\$953.907,59 conforme novo demonstrativo de débito acostado à fl. 344.

No que se refere ao argumento de que a partir da edição da Instrução Normativa nº 52/2013, a administração tributária passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS e não pode ser aplicada de forma retroativa a fatos geradores ocorridos em exercícios anteriores, ressalto que a citada Instrução Normativa embora 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 prevista na 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.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa, sob o argumento de que em diversas Decisões proferidas por este Conselho de Fazenda Estadual (CJF 172-11/13; CJF 043-13/13 e CJF 006-13/14), observo que nos diversos votos citados foram externados posicionamento de julgadores pelo cancelamento das multas aplicadas, mas que não constituíram votos vencedores. Entretanto, observo que nos processos correspondente, na apuração da base de cálculo das operações de transferências, não foram excluídos os valores do PIS e da COFINS sobre o “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” (art. 13, §4º, I da LC 87/96).

Assim sendo, considerando que o Fisco Estadual e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento de que o PIS e a COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quanto as originárias de outras unidades da Federação, considero neste sentido que o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN.

Dessa forma, no período fiscalização [2008 e 2009], 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 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 de PROCEDENTE para PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, com redução do débito de R\$959.522,49 para R\$953.907,59, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Peço a devida vênia para discordar do n. Relator quanto ao seu posicionamento sobre o mérito da infração.

Temos em análise Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em debate, por unanimidade.

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 menos 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 JF 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 defendente.

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), tornando-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 pela 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, entendo 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 sucumbenciais 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.

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 206891.0022/13-5, lavrado contra **VIA VAREJO S/A. (PONTO FRIO DIGITAL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$953.907,59**, com os acréscimos legais, porém sem incidência de multa, conforme determinação do art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de abril de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS