

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0014/15-9
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0191-02/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/05/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0059-11/16

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. 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. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. Decretada, de ofício, a exclusão da multa aplicada, com base no art. 106, inciso I, do CTN. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/05/2015 para cobrar ICMS e multa no valor de R\$182.936,98, em decorrência da seguinte infração, a seguir transcrita:

Infração 01 - 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

Houve interposição de Defesa às fls. 49 a 117, pedindo pela improcedência da infração e, por parte do Sr. Fiscal Autuante, apresentação de Informação Fiscal às fls. 132 a 161, rebatendo todas as argumentações defensivas, pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

Regularmente instruído, o processo foi a julgamento pela 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, pela Procedência da exigência fiscal, com base nas considerações a seguir transcritas, *in verbis*:

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS em razão da utilização indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Não acolho a preliminar de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois os autuantes expuseram com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve a infração, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico.

No tocante a arguição de nulidade em razão do método utilizado pela fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico, saliento que o trabalho realizados pelos Auditores tem total amparo na legislação do ICMS, bem como foi lastreado na I.N. 52/2013, norma de caráter meramente interpretativo, retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). Ademais, a referida norma é também meramente PROCEDIMENTAL, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, §1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

Ressalto que a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve afronta do princípio da irretroatividade, conforme entendido pelo defendente, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão CJP Nº 0408-13/13.

Cabe registrar que não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente a infração imputada, sendo o imposto e sua base de cálculo apurado consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito, cabe registrar que 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;

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.

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

Saliento que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 26 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

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; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

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.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

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 informaram 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).

Não resta dúvida que 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.

Ressalto, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece 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 mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que 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.

Saliento que durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96. Observo 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.

No tocante à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96. Cabe destacar, 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.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 298 a 312, objetivando a revisão do julgamento.

Após análise da tempestividade do seu Recurso, de um breve resumo dos fatos e da Decisão recorrida, passa a tratar dos argumentos que entende serem suficientes para alterar o posicionamento da JJF e o cancelamento do Auto de Infração.

Preliminarmente, expõe que “não houve tanto por parte da r. Autoridade Autuante, bem como por parte do I. Julgador fundamentação legal sobre o método utilizado para respaldar o Auto de Infração”, devendo ser anulado o lançamento fiscal.

Em seguida, passa a dizer que a questão central consiste em saber quais são as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente uma vez que o conceito está descrito em lei e é auto explicativo. Transcreve o artigo 13, §4º, inciso I da LC 87/96 para então dizer que o texto legal, devido a clareza e taxatividade, dispensa interpretação. Lembra que a CF, no seu artigo 155, §2º, XII, i) c/c o artigo 146, deram competência somente para a Lei Complementar para fixar a base de cálculo dos impostos.

Assim, explica que *“se por um lado é claro que a competência legislativa do ICMS é indiscutivelmente dos Estados, em contrapartida, todo Estado deve estrita obediência às regras que estruturam o ICMS, em especial a Lei Complementar nº 87/96”*. Neste sentido, lembra que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 419.619/DF acatou a tese de hierarquia das leis para determinar que é imperativa a submissão das normas infraconstitucionais à lei complementar tributária.

Diante dessas premissas, assevera que *“não pode em hipótese alguma a legislação infraconstitucional atropelar as normas estruturantes introduzidas por lei complementar a fim de alterar seu conteúdo”*, concluindo que *“a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais do mesmo titular (comerciante) deverá ser constituída pelos elementos contidos no art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96”*.

Nesta senda, assegura que, ao contrário do decidido em *primo grau*, e diante da mera leitura do art. 13, §4º, I da LC 87/96, o valor da entrada mais recente é o valor da nota fiscal de aquisição. Dessa forma, diante do comando da LC 87/96, entende que não pode o julgador de piso lastrar a autuação na Instrução Normativa nº 52/2013, *“sendo manifestamente ofensiva e ilegal a definição da base de cálculo do ICMS por meio de Instrução Normativa”*.

Além de discordar que há qualquer lacuna legal, aponta que o STJ já definiu a base de cálculo de ICMS na transferência interestadual de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, no RESP 1109298/RS, *“no sentido de que os incisos que definem base de cálculo estão vinculados à atividade do sujeito passivo, bem como que caso seja feita interpretação, esta deverá ser restritiva, pois os parágrafos sobre a base de cálculo estabelecem bases específicas”*.

Ao final do tópico, diz que não há que se falar em dúvida quanto à interpretação da lei complementar no que tange ao valor correspondente à entrada mais recente (art. 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96) e muito menos não é possível interpretar o dispositivo através de Instrução Normativa.

Em seguida, passa a tratar da ilegalidade da Instrução Normativa nº 52/2013 e das operações praticadas pela empresa.

Propala que o Julgador da Junta de Julgamento Fiscal entendeu equivocadamente que o recorrente, ao incluir o valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo das operações de transferências do CD Natal, teria gerado um débito fiscal superior àquele que está previsto na legislação tributária (artigo 13º, §4º inciso I da LC 87/96) e que consequentemente, teria utilizado um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia maior do que o estabelecido em lei o que configuraria crédito indevido.

Pontua que, em nenhum momento, o recorrente alterou os valores utilizados para a base de cálculo e tampouco utilizou base de cálculo diversa daquela prevista na Lei Complementar nº 87/96. Argumenta que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia criou um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS,

Exemplifica a metodologia de cálculo pretendida pela fiscalização, para então dizer que não há qualquer plausibilidade em retirar os impostos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada mais recente corresponde ao valor pago pela mercadoria.

Após ilustrar as operações praticadas pela empresa e o enquadramento legal apontado na autuação (o Artigo 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS-97), diz que é “descabida a

exigência feita pela r. SEFAZ do Estado da Bahia no sentido de que o recorrente diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída!” e que a legislação apontada não menciona qualquer obrigação para retirar os impostos recuperáveis, motivo pelo qual, o Auto de Infração não está baseado em qualquer legislação que reprove a conduta do Recorrente.

Com a transcrição do mencionado artigo 13, §4º da Lei Complementar 87/96, faz as seguintes constatações, *in litteris*:

A partir da leitura do comando acima, fica cristalino que a base de cálculo do imposto foi claramente definida considerando-se a atividade de cada Contribuinte, ou seja, o Inciso I é aplicável ao comerciante; o Inciso II é aplicável ao industrial; e por fim, o Inciso III é aplicável ao produtor.

Não houve lacuna na lei complementar que permitisse ao r. Estado da Bahia compelir o recorrente a expurgar (nas transferências interestaduais) da base de cálculo do ICMS, o ICMS, o PIS e a COFINS!

Observe-se que a lei não determina que “valor da entrada mais recente” seria o valor de aquisição, pois se assim quisesse fazê-lo, o legislador teria utilizado o termo “valor da nota fiscal de aquisição” o que não fez!

Em novo tópico, passa a discorrer sobre a violação de princípios constitucionais e o pacto federativo, assegurando que a manutenção do Auto de infração é uma injusta afronta ao Federalismo Fiscal.

Adiante, ataca as decisões do CONSEF que respaldariam o Auto de Infração e menciona o Voto Divergente no Acórdão JF nº 1120-01-13.

Em outra senda, passa a discorrer sobre a abusividade da multa aplicada, clamando pela redução prevista no artigo 159 do RAPF. Diz que a multa prevista no artigo 43, VII da Lei nº 7.014/96 não revela a natureza punitiva, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, pois viola o princípio da proporcionalidade, sendo totalmente injusta.

Invoca, no socorro de sua tese, os artigos 150, IV da CF e 113 do CTN, bem como os ensinamentos do Professor Ives Gandra Martins e trecho do voto da ADIN 551/91 de relatoria do Ministro Ilmar Galvão.

Por fim, após expor suas conclusões, pede:

(I) seja dado total provimento ao presente Recurso Voluntário com a consequente reforma da Decisão “a quo” com o cancelamento do Auto de Infração em apreço em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, nem do PIS e nem da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;

(II) caso não seja dado provimento ao Recurso Voluntário, que seja reduzida a multa aplicada à Recorrente, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

(III) seja deferido o pedido para que o recorrente realize Sustentação Oral com fundamento no art. 163 do Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999, bem como intimação dos patronos da causa no endereço: Rua Frederico Simões, nº 85, Sala 601, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-774 (Dr. Aldemir Augusto) acerca da data a ser designada a sessão de julgamento do presente Recurso Voluntário.

Em termos, os autos foram remetidos à PGE para análise.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 288/290, inicialmente comenta a autuação, Decisão proferida pela 2ª JF, ressaltando que lançamento é alicerçado na legislação tributária estadual e LC 87/96, fazendo se acompanhar de demonstrativos fiscais (fls. 11/26) e o método utilizado segundo orientações contidas na Instrução Normativa nº 52/2013.

Afirma que o lançamento atende aos requisitos previstos no art. 39 do RPAF/BA, observado os princípios que regem o processo administrativo fiscal, inexistindo vícios ou falhas capazes de ensejar a nulidade do Auto de Infração.

Pontua que as alegações de inconstitucionalidades não podem serem apreciadas, face ao disposto no art. 167, II do RPAF/BA.

A multa aplicada é prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, em decorrência do descumprimento de obrigação principal e não pode ser acolhido o pedido de dispensa, tendo em

vista que esta competência é da Câmara Superior do CONSEF, nos termos do art. 159 do RPAF/BA.

No mérito, afirma que o custo de produção para a adoção da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências está previsto no art. 13 da LC 87/96, que foi reproduzida no art. 17, §8º, II da Lei nº 7.014/96, limitando aos custos das matérias primas, dos materiais secundários, mão de obra e do acondicionamento, não em caráter exemplificativo, mas sim, taxativo.

Ressalta que na Decisão proferida pelo STJ no Resp 707.635/RS/2004 definiu que a base de cálculo do ICMS é matéria reservada à lei complementar e não pode ser modificado por outras normas.

Na situação presente, afirma que o estabelecimento situado em outra unidade da Federação transferiu mercadorias para o estabelecimento autuado, *“incluindo valores que não configuram matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento o que resultou em base de cálculo maior que a prevista no art. 13, §4º, II da LC 87/96”*, gerando um débito incorreto.

Diz que na apuração da base de cálculo a fiscalização na apuração do valor correspondente a entrada mais recente, expurgou o ICMS, PIS e COFINS, que não compõem o “custo de produção” [custo de aquisição] e não integram a base de cálculo do ICMS, de acordo com o disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, por se tratar de matéria já examinada pelo CONSEF, conforme Acórdãos CJF 0266-11/09; CJF 0012-11/10; CJF 0231-12/12; CJF 0289-12/12 e CJF 0196-12/10.

VOTO VENCIDO

Temos em análise Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª 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 a 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 saídas 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 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 colocado 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 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), 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 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, 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 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 Instrução Normativa 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 VENCEDOR

Em que pese a boa fundamentação contida no voto do nobre 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 sob alegação de que o método utilizado pela fiscalização não tem respaldo legal, observo que conforme ressaltado na Decisão da Primeira Instância o procedimento utilizado está contido na Instrução Normativa nº 52/13, que reflete o entendimento da administração tributária quanto a aplicação do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96. O contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado, motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade pretendida. No que se refere aos pressupostos de validade na apuração da base de cálculo, isso será apreciado quando das razões de mérito.

No mérito, para apurar a base de cálculo, os autuantes excluíram os valores do ICMS, PIS e COFINS das operações de aquisição dos estabelecimentos remetentes e adicionaram o imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas. Quanto à 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 CJP 0181-11/14, CJP 0092-11/14, e CJP 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJP 0174-11/15 e CJP 0236-11/15.

Deve ser ressaltado que os votos trazidos ao processo (JJF112-01/13), refere a voto divergente que não teve prevalência sobre a decisão que foi desfavorável ao contribuinte.

Quanto à alegação de que a IN 52/13 é ilegal, conforme acima apreciado trata-se de norma procedimental interpretativa emanada pela administração tributária estadual quanto ao disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96. Logo, em conformidade com o disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária, nem negar a aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Quanto à alegação de que a multa aplicada é confiscatória e abusiva, observo que a mesma é prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, portanto é legal e em se tratando de vinculação a descumprimento de obrigação principal, não cabe a este órgão julgador afastá-la.

Entretanto, 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.

Como a aplicação do caráter interpretativo da Instrução Normativa nº 52/2013, houve uma mudança de entendimento o na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. 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.

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.

Concluo pela aplicação do disposto no art. 106, I, do CTN, e considero que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar mantida a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, e de ofício, 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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, afastar a multa aplicada, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0014/15-9**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$182.936,98**, 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 VENCIDO - 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

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

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