

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0006/14-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.
RECORRIDOS - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 00127-01/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16/05/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0060-11/16

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 crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, Lei nº 7.014/96. A Instrução Normativa nº 52/2013 esclarece a interpretação do valor correspondente à entrada mais recente. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis - PIS, COFINS e ICMS) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria, não devem ser incluídos na base de cálculo das transferências. A tributação monofásica do PIS e da COFINS para cosméticos reduz o valor da exigência. Não acatadas as nulidade suscitadas. Modificada a Decisão recorrida para de ofício, com base no art. 106, inciso I, do CTN, excluir a multa aplicada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão da Decisão proferida na qual foi desonerado parte dos valores no Auto de Infração lavrado em 18/08/14, acusando exigência de ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, oriundo de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo em montante superior àquele estabelecido em lei complementar, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/BA e também Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte, relativo à mesma infração julgada Procedente em Parte, com base no art. 169, I, “b”, do citado Regulamento - R\$432.560,06, acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida (fls. 407/424) a 1ª JJF inicialmente afastou a preliminar de nulidade do Auto sob o argumento do cerceamento do seu direito de defesa, por entender que o PAF está revestido das formalidades legais, apontando débito tributário com suporte por levantamentos e documentos, que possibilitaram o exercício do contraditório, inexistindo qualquer violação ao processo legal.

Indeferiu o pedido de realização de diligência ou perícia fiscal fundamentando que os elementos

constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo do julgador (art. 147, II, RPAF/BA).

Afastou o pedido de exclusão ou redução da multa aplicada sob alegação do caráter confiscatório, apreciando que a mesma é legal (art. 42 da Lei nº 7.014/96), e da falta de competência do órgão julgador para declarar de inconstitucionalidade da legislação tributária (art. 167, I, RPAF/BA).

No mérito, apreciou que:

Trata o presente processo administrativo fiscal de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2009 e 2010, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar. Consta no campo "descrição dos fatos" do Auto de Infração, fls. 2 a 8, que para a realização da auditoria que ensejou a conclusão fiscal foi utilizado como parâmetro para a definição da base de cálculo o valor mais recente da mercadoria na forma prevista no artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96, que culminou com a exigência inicial de R\$432.560,06.

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

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

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

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

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

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

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

À míngua das razões já anunciadas pelo sujeito passivo da lisura do seu procedimento, de que não há qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações em cheque, consignando que o conceito adotado para "valor da entrada mais recente" é encontrado na jurisprudência, que o considera como

sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência; apesar ainda das discussões que estão sendo travadas e que o tema exige, dos entendimentos que tomam corpo nos tribunais e jurisprudência desse país e mesmo nesse Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, devo considerar a forma apurada pelo Auditores Fiscais do Estado da Bahia.

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

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

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no §4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, trazendo três hipóteses de dimensão da materialidade do tributo, das quais nos interessa, especificamente, aquela contida no inciso I, que diz respeito às transferências realizadas por estabelecimento com função de depósito, distribuidor, ou atacadista, de produto objeto de remessa para outro estabelecimento do mesmo titular, em face da determinação do momento da ocorrência do fato gerador do imposto, expresso no artigo 12 do mesmo diploma:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Em decorrência de tal fato e visando esclarecer a questão, a Administração Tributária emitiu a Instrução

Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, esclarecendo procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, especialmente em seu item 2, abaixo transcrito:

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

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

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

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado."

Dessa forma, inverossímil a argumentação defensiva de que não há previsão legal que o oriente, nesse sentido; que o "custo de aquisição" não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes ou que o inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o "custo da mercadoria produzida" será base de cálculo quando o remetente for industrial, do que não trata o presente caso.

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

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

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

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

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

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

Ministro Celso de Mello, que considerou a validade de lei interpretativa, desde que limitada a esclarecer preceitos anteriores à referida legislação editada.

Posto isso, considero correta a apuração do valor da entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, da forma como procederem os Auditores Fiscais do Estado da Bahia, com a posterior inclusão do valor do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias do estabelecimento, localizado em São Paulo para o Centro de Distribuição (CD), situada no Estado da Bahia, considerando, inclusive, as orientações contidas na Instrução Normativa nº 52, de 18 de outubro de 2013. Nesse sentido já se posicionou a PGE/PROFIS e é o entendimento firmado pela jurisprudência desse Conselho de Fazenda Estadual, com precedentes nos acórdãos 0268-03-14, 0139-05.14, 0234-04.14, 0253-04.14, 0088-04.14, confirmados em segunda instância, através dos acórdãos 0174-11.15, 0114-11.15 e 0012-11.15.

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

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

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

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

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

É o voto.

Um dos julgadores proferiu voto em separado apreciando que houve glosa parcial de créditos fiscais por considerar que da base de cálculo das transferências interestaduais devem ser expurgados os tributos recuperáveis, porém não existe dispositivo de lei que preveja o “expurgo” do ICMS, do PIS e da COFINS do valor da entrada mais recente da mercadoria no cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais de mercadorias.

E que em se tratando de operação de transferência relativa à mercadoria adquirida, deve ser considerado “o valor da entrada mais recente” previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Discorre sobre a Instrução Normativa nº 52/13, editada em 2013, e comenta que não deveria ser aplicada a fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010, caso fosse de natureza interpretativa.

Conclui que a princípio, deveria votar pela nulidade do lançamento, por falta de certeza e liquidez, porém, tendo conhecimento da existência de decisões deste Conselho em que foram considerados as alterações introduzidas na lei e no regulamento pela Instrução Normativa nº

52/13, no tocante à base de cálculo do ICMS com aplicação retroativa, curvou-se à jurisprudência e votou com o Relator.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, do RPAF/BA.

O sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 435/449), inicialmente faz uma síntese da autuação, defesa, acolhimento em parte dos autuantes e julgamento, cuja Decisão requer reforma.

Reitera o pedido de nulidade da autuação, argumentando a existência de irregularidades na autuação que culminam em cerceamento ao direito de defesa do contribuinte (art. 18, IV do RPAF/BA), em razão da falta de clareza na descrição dos fatos que originaram o lançamento.

Afirma que ao descrever a suposta infração, foram colacionadas diversas jurisprudências e legislações, porém descreveu a infração de forma confusa, na medida que sustentam que o estorno de crédito de ICMS decorre de ter utilizado base de cálculo maior que a prevista na legislação, ao apurar a base de cálculo da operação (valor da entrada mais recente), com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Diz que os autuantes se contradizem na definição da base de cálculo do imposto a ser aplicada, sustentando que é o valor da entrada mais recente, mas que com a exclusão dos tributos recuperáveis equivale ao custo de aquisição da mercadoria.

Discorre sobre a doutrina, a falta de clareza na autuação, o contraditório e a ampla defesa do contribuinte, e requer a nulidade do procedimento fiscal, por violar o disposto no art. 2º do RPAF/BA, (princípios da legalidade, oficialidade, verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa), a exemplo da Decisão contida no Acórdão JJF 0316-04/09 (fl. 440).

No mérito, afirma que caso não acatada a preliminar de nulidade, esclarece que atua no segmento de perfumaria, cosméticos e higiene pessoal, e possui um Centro de Distribuição (CD), localizado no Estado de São Paulo, através do qual adquire produtos objeto de comercialização, no atacado e exportação, transferindo para outras unidades, a exemplo do CD deste Estado da Bahia.

Argumenta que nestas operações de transferências, apura a base de cálculo do ICMS em conformidade com o art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, que é o “valor da entrada mais recente”.

Por sua vez, os fiscais concluíram que para as operações de transferências interestaduais, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, deveria ser o “custo de aquisição das mesmas”, tomando o valor da mercadoria adquirida em data mais recente (a), retirando o valor do ICMS, PIS e COFINS (b), adicionando o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída (c).

Alega que a fiscalização interpretou na Lei aquilo o que gostaria que nela estivesse escrito, mas não encontra qualquer guarida na LC 87/96, o expurgo dos valores de ICMS, PIS e COFINS, concluindo que não há previsão legal nesse sentido, visto que “custo de aquisição” não é base de cálculo de transferências prevista no art. 13 da citada Lei, cujo inciso I do §4º indica “a entrada mais recente”.

Também, que a Lei nº 10.147/2000, que dispõe sobre a incidência do PIS e COFINS, prevê o regime monofásico de tributação para produtos de higiene pessoal e cosméticos, classificados nas posições 33.03 a 33.07 (exceto 33.06 e códigos NCM 3401.11.90), conforme tabela ilustrativa acostada à fl. 445.

Ressalta que o regime de tributação monofásica não possibilita a escrituração de crédito do PIS e COFINS, não podendo serem tratadas como tributos recuperáveis, como o quer a fiscalização.

Da mesma forma, argumenta que as contribuições perdem a qualificação de recuperáveis, por disposição da Lei nº 10.147/00 e não há como se afastar as mesmas da base de cálculo do ICMS incidente na operação de transferência interestadual de mercadoria (art. 13, § 4º, I da LC 87/96).

Conclui que o crédito fiscal lançado corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e art. 19 da LC 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto (art. 97, IV, do CTN).

Destaca ainda que na autuação foi indicada a Instrução Normativa nº 52/13, porém o período fiscalizado se refere aos exercícios de 2009 e 2010. Entende que a mesma não pode ser aplicada no presente caso.

Argumenta que a multa aplicada com percentual de 60% prevista no art. 42, “a” da Lei nº 7.014/96, tem caráter confiscatório, que é vedado pelo art. 150, IV da CF/88.

Por fim, diz que na hipótese de persistir a autuação, requer reforma da Decisão, o direito de peticionar juntada de documentos, realização de revisão fiscal (ASTEC), adequação da multa que não configure confisco, pela decretação de nulidade ou improcedência do lançamento.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 453/459, comenta o teor da autuação, dos argumentos expendidos no Recurso Voluntário, discorre sobre o conceito de base de cálculo e a regra específica prevista no art. 133 da LC 87/98, no que se refere a operações de transferências, na qual não existe negócio mercantil, não há preço e a base de cálculo estabelecida visa compatibilizar ao (i) valor da entrada, (b) custo da mercadoria produzida ou (c) preço corrente no mercado atacadista.

Afirma que neste sentido a LC 87/96 fixou expressamente o aspecto quantitativo da base de cálculo e não pode o contribuinte inserir outros elementos, o que já foi reconhecido no REsp 5160/SP.

Cita doutrinadores e diz que a lógica é de que não se pode transferir mais do que possui, estando correto a exclusão da base de cálculo do valor da entrada mais recente, os valores do PIS e da COFINS, tendo em vista que são contribuições recuperáveis. Neste sentido, afirma que a Instrução Normativa nº 52/13 não configura inovação e sim orientação para ajuste da base de cálculo nas transferências.

Ressalta, que em obediência ao princípio da não cumulatividade, impõe-se o estorno do crédito fiscal quando houver saída com redução de base de cálculo, como decidido no RE 478605 e RMS 39554.

Conclui que diante do exposto, que nos termos do art. 119, §1º do COTEB, opina pelo conhecimento e Não Provimento do Recurso Voluntário.

O sujeito passivo peticionou manifestação adicional (fls. 461/463), na qual relata que após a apresentação da defesa e produção da informação fiscal a 1ª JF acatou parte das alegações, mas foi proferido um voto em separado no qual um julgador discordou do posicionamento do relator, quanto o valor da entrada mais recente e o “custo de aquisição”, inclusive de que para aplicar a IN 52/13 de forma retroativa seria necessário que ela fosse meramente interpretativa, o que entende não ocorrer, visto que “trás novos critérios acerca da base de cálculo do ICMS”.

Destaca ainda que a menção a Decisão contida no REsp 1.109.298/RS do STJ não se coaduna com a situação em questão e não deve ser levado em consideração. Requer que a presente manifestação promova a reforma da Decisão, reconhecendo a improcedência do lançamento.

VOTO

Inicialmente cabe apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 1ª JF, face à desoneração de parte dos valores exigidos relativos à utilização indevida de crédito fiscal com base de cálculo superior a prevista na LC 87/96, o que resultou na redução do débito de R\$432.560,06, para R\$116.899,43.

Constato que na defesa apresentada o sujeito passivo relacionou na Tabela à fl. 234, diversos produtos (colônia, perfumes, batons) que se submetem ao regime monofásico da tributação de PIS e da COFINS, previsto na Lei nº 10.147/2000, alegando que não poderia excluir da base de

cálculo das operações de transferência, visto que ao tributar de forma monofásica (PIS e COFINS), tais contribuições não são recuperáveis.

Por sua vez os autuantes, na informação fiscal (fls. 354/377), reconheceram a previsão da tributação monofásica (PIS e COFINS) da Lei nº 10.147/00 para produtos da indústria farmacêutica, de higiene pessoal e de cosméticos, mediante a aplicação de uma alíquota global de 12,50%, reduzindo a zero a alíquota do PIS e da COFINS para revendedores e varejistas.

Pelo exposto, considerando que parte das mercadorias objeto da autuação estão submetidos ao regime monofásico de tributação, não sendo recuperável o PIS/COFINS na comercialização subsequente dos produtos objeto da autuação, estão corretas as exclusões procedidas pela fiscalização, as quais foram acatadas no julgamento procedido pela 1ª JJF, que implicou na redução do débito de R\$432.560,06 para R\$ 116.899,43, de acordo com o novo demonstrativo à fl. 380.

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No que se refere ao Recurso Voluntário, observo que não foram carreados ao processo qualquer argumento novo, além dos que já foram apresentados na impugnação e apreciados na Decisão ora recorrida.

O sujeito passivo suscitou a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento do cerceamento do seu direito de defesa, alegando que o lançamento não contém elementos suficientes para determinar com segurança a infração e o infrator (art. 18, IV, “a” do RPAF/BA). Na situação presente, constato que a descrição da infração indica que houve erro na determinação da base de cálculo, em decorrência de apuração de base de cálculo superior a prevista na LC 87/96 (art. 13, §4º, I). Também se faz acompanhar dos demonstrativos gravados no CD de fl. 12 (cuja cópia foi entregue ao estabelecimento autuado), nos quais foram indicados o valor da aquisição, exclusão dos PIS, COFINS e ICMS.

Constato que a Decisão contida no Acórdão CJF 0317-11/09, que não deu provimento o julgamento da primeira instância (JJF 0316-04/09) trata de nulidade declarada relativa à apuração do débito por meio de arbitramento, tomando como base os custos do estabelecimento matriz, ao invés do apurado no estabelecimento autuado (fl. 440). Logo, não se coaduna com a situação presente, cujo levantamento fiscal tomou como base os valores indicados nas notas fiscais de transferências.

Por sua vez o sujeito passivo compreendeu e se defendeu do que foi acusado, tendo inclusive apontado erro na apuração, em razão da não consideração da tributação monofásica sobre parte dos produtos autuados, o que foi reconhecido na informação fiscal e julgamento.

Observo ainda que, com relação aos procedimentos adotados pela fiscalização para apurar a base de cálculo das operações de transferências (exclusão dos tributos recuperáveis, ICMS, PIS e a COFINS), entendo que trata-se do mérito da lide, o que será abordado no momento certo.

Isto posto, concluo que os elementos contidos no processo denotam o cometimento da infração e o infrator, motivo pelo qual fica rejeitada a nulidade suscitada.

Quanto ao pedido de realização de diligência ou perícia fiscal pela ASTEC/CONSF, observo que na fase instrutória foram corrigidas inconsistências constantes no levantamento fiscal, na forma que foi apontado pelo sujeito passivo e após o julgamento, não foi apresentado qualquer fato novo que justifique a necessidade da realização de diligência fiscal. Portanto, considero que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA, ficando indeferido o pedido de realização de diligência/perícia.

No mérito, em termos gerais o recorrente reapresentou os mesmos argumentos da defesa inicial, em síntese:

a) A apuração da base de cálculo do ICMS nas operações de transferência é prevista no art. 13, §

- 4º, I, da LC nº 87/96, que é o “valor da entrada mais recente”, enquanto a fiscalização tomou como base “custo de aquisição das mesmas”, ao excluir o ICMS, PIS e COFINS;
- b) Não foi considerado o regime de tributação monofásica do PIS e COFINS, previsto na Lei nº 10.147/2000, para os produtos de higiene pessoal e cosméticos (fl. 445);
- c) Foi aplicado os procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 52/13, de forma retroativa aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010;
- d) A multa aplicada com percentual de 60% tem caráter confiscatório.

Quanto ao primeiro e terceiro argumento, 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 como nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, na medida que o recorrente entende que na base de cálculo das operações de transferência de mercadorias, deve se 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.

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

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

O fato é que as operações de transferências, a base de cálculo deve refletir o mesmo custo incorrido da mercadoria (produzida ou adquirida). Logo, a previsão da apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, valor correspondente à “entrada mais recente”, não incorre em custo os valores dos tributos recuperáveis, visto que na receita operacional bruta de vendas deve incluir somente os ingressos originários de suas próprias atividades. Os tributos incidentes sobre vendas não configuram em benefícios econômicos que fluem para entidade e não devem integrar as receitas (Pronunciamento Técnico CPC 30, Resolução da Comissão de Valores Mobiliários 564/08 e Resolução CFC 1.187/09).

A Lei nº 12.973/14 editada para compatibilizar com as mudanças instituídas pela Lei nº 11.638/07 para adaptar a Lei nº 6.404/76, às normas internacionais, no seu art. 12, §4º estabelece que:

§4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário;

§5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste ao valor presente (art. 183 da Lei 6.404/76), das operações previstas no caput, observando o disposto no §4º.

Por sua vez, o §1º do art. 12 da citada Lei estabelece que a *receita líquida* será a *receita bruta diminuída* de: devoluções e vendas canceladas; descontos incondicionais; *tributos sobre ela incidentes*; e valores decorrentes do ajuste a valor presente.

Neste sentido, 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:

... 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.

No que se refere ao argumento de que Instrução Normativa nº 52/13, foi editada no ano de 2013 e não pode ser aplicado de forma retroativa aos fatos geradores ocorridos nos exercícios de 2009 e 2010, observo que a mesma tem caráter interpretativo, cuja regra aplicável é a prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, tanto que o julgador da primeira instância apesar de ter proferido voto em separado, fez ressalvas, mas votou com o relator, diante das decisões reiteradas deste Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, CJF 0138-11/14, CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.

Quanto ao pedido de afastamento da multa indicada no Auto de Infração, observo que a mesma é prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Ressalte-se que a previsão contida no art. 150, IV da CF 88, veda a utilização de tributos com efeito de confisco e não se aplica as multas.

Como apreciado na Decisão da primeira instância, o art. 167, I, RPAF/ BA, estabelece que este órgão julgador não tem competência para declarar de inconstitucionalidade da legislação tributária

Entretanto, considerando que o posicionamento desta 1ª CJF, inclusive referendado pela

representante da PGE/PROFIS, nas Decisões contida nos Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15 em que o contribuinte pediu a exclusão da multa, com apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, do CTN, há de se reconhecer, que de fato o Fisco da Bahia e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento de que o PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quanto as destinadas a empresas aqui localizadas, que resultaram em julgamentos procedentes.

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

Como a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo quanto ao disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I, do CTN, restando inaplicável a 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 NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e Recurso Voluntário, homologando a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, e de ofício, excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese o abalisado voto do n. relator, peço a devida *venia* para discordar do seu entendimento quanto ao mérito da demanda.

Temos em análise Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 1ª 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 menor estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro, e tem sedimentado o seu contorno consoante entendimento dos Tribunais Superiores e decisões consolidadas e reiteradas deste próprio CONSEF.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Por outro lado, se acaso ocorreram operações envolvendo os estabelecimentos fabricantes da Nestlé, com transferência de mercadorias de produção própria diretamente para o estabelecimento autuado, o que repetimos, não restou comprovado nos autos diante dos fatos acima relatados, efetivamente a base de cálculo a

ser aplicada é a disposta no inciso II do §4º do Art. 13, ou seja, custo de produção, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

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

Por seu turno, colaciono abaixo a ementa e a infração motivadora do Acórdão JJF 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 JJF 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), tornado-se paradoxalmente uma norma com status de Lei Complementar colocar expressões

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

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

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

VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do auto de infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado 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, dúbio, omissivo 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, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, afastar a multa aplicada, homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0006/14-8**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.899,43**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o 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, Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Rosany Nunes de Mello Nascimento,

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de abril de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

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