

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0012/15-6
RECORRENTE	- LOJAS RIACHUELO S.A.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0190-05/15
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/05/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0077-11/16

**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 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 06/07/2015 para exigir ICMS no valor histórico de R\$ 383.420,18, acrescido de multa, em decorrência do cometimento de 01 infração, a seguir transcrita:

*INFRAÇÃO 01 - 01.02.23 – Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, Total da Infração: R\$ 383.420,18. Multa de 60% .*

Conta na informação da infração:

*Fiscalização do exercício de 2011 - estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo de 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 é equivalente 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 (CD's), com destino à filial localizada neste Estado. Estorno do ICMS creditado a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração devido (menor que o previsto em lei).*

Após a apresentação da Defesa (fls. 54 a 120) e da correspondente Informação Fiscal (fls. 137-A a 166), a instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ª JJF que dirimiu a lide nos seguintes termos:

## VOTO

*Conforme se depreende da leitura dos autos e do Relatório acima, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.*

*A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 12%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre o RN e a BA. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e*

*da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.*

*O contribuinte suscitou a preliminar de nulidade do lançamento em lide. As arguições de nulidade e o mérito da autuação estão intrinsecamente vinculados. O contribuinte questiona em linhas gerais e metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e dos conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.*

*Apreciarei, portanto, o vício alegado na peça defensiva de forma agrupada com as questões de mérito.*

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

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

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

*Entendo que esta regra, de natureza interpretativa e que não inova na ordem jurídica, está em conformidade com as prescrições do art. 106, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando ao fato pretérito. Ademais a previsão ali contida se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois ativos:*

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

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

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

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

*Não há, portanto, no caso em exame, quebra do pacto federativo, questão que foi suscitada pelo contribuinte na peça defensiva.*

*Pelo exposto, conforme explicitado na defesa, informação fiscal e cópia de notas fiscais juntadas ao processo, o objeto da lide envolve operações de transferência de mercadorias recebidas pelos estabelecimentos localizados neste Estado (Lojas Riachuelo), provenientes do Centro de Distribuição da mesma empresa localizada no Estado do Rio Grande do Norte, cujas aquisições foram efetuadas junto a estabelecimentos industriais localizados naquele Estado e em outras unidades da Federação.*

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

Tomemos como exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

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

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado a natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/ crédito.

Quero enfatizar, todavia, que a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia, conforme restou demonstrado no voto divergente proferido na 1ª Câmara deste CONSEF, de autoria da Consª Rosany Nunes de Mello Nascimento, no A.I. 206891.0016/12-7, que resultou no Acórdão nº 0092-11/14, abaixo reproduzido:

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração ongmano do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.

O lançamento fiscal tem fulcro no (...)

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da 1ª JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei. ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11114 5.

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS incidente naquela operação.

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas - inciso II do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.

**Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.**

Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela 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, pelo

que também não é controverso 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 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:

(...) 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: 1- o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

#### ACÓRDÃO CJF W 0092-1/4 6 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão "valor da entrada mais recente".

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

A meu ver, o vocábulo *valor da entrada* contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do § 7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente e atos de mercancia.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4 da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas na norma objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II - aplicável às mercadorias industrializadas - o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.

Já na hipótese do inciso I- mercadorias objeto de revenda - resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator. Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!

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

Apesar dos valorosos argumentos sustentados no citado voto divergente, conlui que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência

do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), o sujeito passivo gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

No tocante a penalidade aplicada de 60%, o percentual se encontra previsto na legislação do ICMS, em dispositivos contidos na Lei nº 7.014/96, citados no A.I., sendo vedado ao órgão administrativo de julgamento deixar de aplicar norma vigente no ordenamento ao argumento da excessividade ou confiscatoriedade do gravame. Aplica-se ao caso as disposições do art. 167, incs. I e III, do RPAF/99.

Considerando o acima exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão de primeira instância, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário (fls. 206 e 257), com o objetivo de ver alterado o julgamento.

Após o pedido de sustentação ora e intimação dos patronos da partes no escritório advocatício e um breve resumo dos fatos, o Recorrente passa a discorrer sobre os fundamentos que devem levar a modificação do Acórdão de base, repisando os mesmos argumentos já expostos na defesa inicial.

Por esse motivo, adoto e reproduzo o relatório de piso sobre os fundamentos alinhavados pelo contribuinte, conforme abaixo se segue:

O autuado apresentou defesa (fls. 54/122) suscitando, de início, a preliminar de nulidade em razão do método utilizado pela fiscalização na lavratura do Auto de Infração.

Em síntese, a autuação afirma que a Impugnante ao remeter mercadorias do Rio Grande do Norte para suas Filiais localizadas na Bahia não poderia utilizar como base de cálculo o *valor da entrada mais recente*, mas deveria ter utilizado o valor do *custo*.

Na fiscalização que originou este Auto de Infração a Impugnante disponibilizou aos autuantes os arquivos: Sintegra, Sped, e Notas Fiscais do Centro de Distribuição por amostragem.

A defesa historiou que a Fiscalização elaborou a autuação da seguinte forma:

1º) o Sr. Fiscal escolheu uma determinada mercadoria, por exemplo Cinto 35002, para fazer análise;

2º) utilizou o valor de aquisição da mercadoria, correspondente ao *valor da entrada mais recente*, optou por escolher a entrada de valor maior (alegando que este escolha beneficia a Impugnante). Aqui o Sr. Fiscal reconhece que há diversas entradas da mesma mercadoria no mesmo dia;

3º) do valor desta entrada foram retirados os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS;

4º) do valor desta nova base de cálculo encontrada, é calculada a diferença entre as bases de cálculo.

5º) com o valor da diferença de base de cálculo, a Fiscalização, em seguida, adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do Estado da Bahia.

6º) após, os autuantes calcularam, multa de 60% sobre cada valor de ICMS supostamente não recolhido.

Ressaltou que o método utilizado pela Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei, ou seja, o método é contrário à Lei e à Jurisprudência e por isso o Auto de Infração seria ilíquido.

Assim, para a defesa, os autuantes criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente).

Fez menção aos princípios da verdade material e do devido processo legal no processo

administrativo, insculpido no art. 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal.

Citou também aspectos principiológicos relacionados com a ampla defesa, contraditório, juiz natural, publicidade dos atos processuais, duração razoável do processo, motivação das decisões, tratamento paritário conferido às partes envolvidas no processo etc.

Transcreveu ensinamentos doutrinários relacionados com essa temática.

Disse que o critério utilizado na autuação, via alteração da base de cálculo do ICMS, através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS, traz em seu bojo flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilíquido. Mencionou as disposições do art. 142, do CTN.

Apontou que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF reforça este posicionamento em reconhecer no Acórdão nº 2402-01319 da 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária que o Auto de Infração é nulo sempre que se apoia em base de cálculo equivocada conforme ementa transcrita:

***“(...) ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO MONTANTE AUTUADO. USO INDEVIDO DE AFERIÇÃO INDIRETA. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.***

*O cálculo do montante devido constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A adoção de base de cálculo equivocada altera os elementos essenciais do lançamento, motivo pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade por vício material.”*

Pedi a decretação de nulidade do Auto de Infração em face da fragilidade do método utilizado.

Quanto ao mérito passou a discorrer sobre questões de direito. Afirmou que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela Impugnante ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros e que nas operações interestaduais foram consignados nos documentos fiscais valores superiores àqueles estabelecidos em *lei complementar, convênios ou protocolo*, uma vez que não foram expurgados o ICMS, o PIS e a COFINS do valor das mercadorias transferidas.

Declarou que em nenhum momento, a Impugnante alterou os valores utilizados para a base de cálculo.

Que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, no presente Auto de Infração, 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, conceito este que não pode prosperar.

Esclareceu que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consistiu na forma de calcular o ICMS (base de cálculo) conforme exemplificado abaixo:

***Exemplo 1- Operação praticada legalmente pela Impugnante: Riachuelo/CD Rio Grande do Norte transfere mercadoria para o Estado da Bahia. O CD RN dá entrada na Nota Fiscal por R\$ 100,00 e Transfere para a Filial Bahia por R\$ 100,00.***

***Exemplo 2 – Operação que o Fisco Estadual – BA diz que a Riachuelo deveria ter praticado:***

*O CD RN / Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria expurgando (retirando) o ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo.*

*Então: O CD RN/Riachuelo deveria ter transferido a mercadoria para a Riachuelo/Bahia/Salvador por R\$ 100,00 – 17% (icms) -7,6% (cofins) - 1,65% (pis) = R\$ 75,43 (seria a base de cálculo que o Fisco Estadual da Bahia entende como correta).*

Que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria. Apresentou fluxograma para demonstrar o quanto alegado.

Ressaltou, em seguida, que na legislação do RICMS/BA não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente **com obrigação de retirar o ICMS, PIS e**

**COFINS** desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada e que a Impugnante segue *ipsis literis*, o comando contido na Lei Complementar 87/96 que disciplina para o ICMS que a base de cálculo deverá ser calculada considerando o valor correspondente ao da entrada mais recente. Compilou na peça defensiva o teor da citada norma.

A Impugnante trouxe também à discussão as disposições da legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para demonstrar qual é o procedimento correto e encontrou legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também SEM QUALQUER MENÇÃO À EXPURGO DE ICMS, conforme texto abaixo:

**“RICMS-RN**

**Artigo 69. A base de cálculo do imposto, quando não prevista de forma expressamente diversa em outro dispositivo regulamentar é:**

(...)

**III – 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;”**

A explicar a logística, ressaltou que a Operação da Impugnante consiste em receber a mercadoria na Filial CD RN (Centro de Distribuição de Natal) e transferir tal mercadoria para a Filial Bahia e nesta operação ocorreu regularmente o pagamento do imposto devido.

Fez, mais à frente, referência à consulta junto à **FISCODATA** para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais e obteve a seguinte resposta:

**“De: Consultoria Fiscodata [mailto:consultas@fiscodata.com.br]**

**Enviada em: segunda-feira, 30 de julho de 2012 08:56**

**Para: \*Bian\***

**Cc: nfrosi@fiscodata.com.br**

**Assunto: Re:[017936/2012]-Base de Calculo do ICMS – Transferência Estadual - Bahia**

**CLIENTE: 7670-LOJAS RIACHUELO S/A**

**Perfil: ALL. Acesso a todas as áreas**

**Bom dia!**

**Em relação à base de cálculo do ICMS utilizada na transferência de estabelecimento da mesma empresa, a empresa utiliza como regra geral o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.**

**Exemplo : Fornecedor da mercadoria entrega a nota fiscal com da base de calculo R\$ 100,00 no nosso centro de distribuição, o nosso centro distribuição localizado no RN dá entrada nesta nota fiscal a R\$ 100,00 e transfere para a filial da Bahia a R\$ 100,00, visto que é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.**

**Pergunta: Quando o Centro de Distribuição emitir NF para a filial da Bahia, na base de cálculo, ele deve expurgar o valor do ICMS, ou seja retirar o ICMS da entrada (17% fornecedor e Centro de distribuição) ?????**

**Deve emitir a NF para a Bahia com a base de cálculo menor R\$100,00 - 17% = R\$83,00 ???**

**Se o Centro de Distribuição emitir a NF com a base de cálculo R\$ 100,00 e não R\$ 83,00, quando a filial da Bahia der entrada na NF a R\$ 100,00, poderá ser considerado crédito indevido????**

**Grata,**

**RESPOSTA:**

**Prezado(a) Cliente;**

**Bom Dia!**

**Em atenção, respondemos:**

**Em pesquisa a legislação do ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo a ser adotada para fins de**

**transferência de mercadorias, e o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, sem se tratando de operações internas, observando o que consta no § 7º do art. 17 da Lei nº 7014/96.**

Já nas operações interestaduais, deverá ser observado o § 8º do art. 17 da Lei nº 7014/96.

Nível: 0 - MENU PRINCIPAL

Nível: 1 - BAHIA

Nível: 2 - ICMS

Nível: 3 - LEI ORGANICA - LEI N° 7014/96

**LEI N° 7014, DE 04 DE DEZEMBRO DE 1996**

**(DOE DE 05.12.96)**

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.

(...)

Subseção II

**Da Base de Cálculo**

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

(...)

**Parágrafo 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.**

(...)

Atenciosamente, Amauri Jr Consuloria-ICMS" (Grifos Nossos)

A Empresa Impugnante trouxe à baila a Consulta 084/2014 respondida pela SEFAZ/SC sobre o tema:

**“Ementa: ICMS Empresa Comercial- Transferência de Mercadoria para estabelecimento do mesmo titular situado em outro Estado da Federação. Base de Cálculo Valor de Entrada. Definição. Disponibilizado na página da SEF em 01.08.2014. Da Consulta: Narra a Consulente que efetua importação de Pneumáticos de Borracha para revenda no mercado nacional e que, por possuir filiais nos estados de São Paulo e Minas Gerais, efetua transferência de parte destas mercadorias para essas filiais. Diante disso pergunta se na saída destas mercadorias em transferência para suas filiais deve usar o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, conforme previsto no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense e, em caso afirmativo, se o valor da entrada corresponde ao valor de custo do produto, assim entendido o valor da aquisição menos os tributos recuperáveis. O processo foi analisado no âmbito da Gerência Regional conforme determinado pelas Normas Gerais de Direito Tributário de Santa Catarina, aprovadas pelo Dec. nº 22.586/1984. A autoridade fiscal verificou as condições de admissibilidade.**

É o relatório, passo à análise.

**Fundamentação**

Trata a hipótese de transferência de mercadoria entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, situados em diferentes unidades federativas, que ganha interessante relevo pela determinação da participação de cada Estado envolvido na repartição do ICMS.

**A base de cálculo do imposto, por força da alínea a do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, deve estar prevista em lei complementar.** Buscando dar efetividade ao comando constitucional, foi editada a Lei Complementar de nº 87, de 13.09.1996, que através de seu artigo 13 indicou os elementos que devem integrar a base de cálculo do imposto. Importa notar que o inciso I do §1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O inciso I deste mesmo artigo estabelece que a base de cálculo do imposto na saída de mercadorias, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, será o “valor da operação” Pelo fato de “valor da operação” se tratar de termo indefinido na hipótese de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o §4º do mesmo artigo analisado, reproduzido no artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, tratou de delimitar a abrangência deste termo:

**§ 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.*

*A base de cálculo prevista no inciso I acima transcrita será aplicada quando o estabelecimento remetente for mercantil. Já a base de cálculo prevista no inciso II aplica-se no caso de o remetente ser industrial e a prevista no inciso III, quando se tratar de produtos primários.*

***Se a atividade do estabelecimento consulente é mercantil, conforme afirmado na consulta, dúvidas não restam que se aplica na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do artigo 13 da LC 87/96.***

*Visto isso, resta analisar o alcance da expressão “valor da entrada mais recente”. Este é o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha adquirido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie e qualidade daquela que será transferida.*

***Ora, o “valor da entrada mais recente” não é sinônimo de “custo de aquisição da mercadoria”. Para as empresas mercantis, o ICMS é tributo recuperável e o IPI é custo. As contribuições sociais ao PIS e à COFINS podem ou não ser recuperáveis em função da forma de tributação do lucro da empresa e demais variáveis previstas em legislação própria. Já o custo de aquisição é variável, dependendo da forma de recuperação do ICMS, IPI, PIS e COFINS de cada pessoa jurídica. Assim, o valor da entrada é diferente do custo de aquisição, daí a impropriedade de se querer atribuir similaridade a conceitos diferentes.***

*Ademais, como visto acima, o ICMS integra o preço da mercadoria e, por consequência, integra o valor da entrada, mas não integra, no caso de empresa mercantil, seu custo de aquisição.*

*A legislação do ICMS utiliza distintamente as expressões “valor de entrada”, “valor de saída” e “custo da mercadoria”, demonstrando ciência da diferença existente entre os termos. (...)*

***Exemplo:***

*Suponhamos que a empresa G adquire mercadorias no Estado por R\$ 1.000,00 e que as transfere a preço de custo (por hipótese) para outro estabelecimento da mesma empresa. No livro Registro de Entradas, vai escriturar a mercadoria pelo valor de R\$ 1.000,00 e o imposto correspondente por R\$ 170,00. A transferência deverá ser registrada no livro Registro de Saídas pelo mesmo valor: R\$ 1.000,00.*

*A questão também foi analisada, incidentalmente, na Informação GETRI nº 56/200, que cuidava de transferência de mercadorias para fins de determinação do valor adicionado:*

***Com efeito, a teor do art. 146, III, a, da Constituição Federal, é de competência privativa da União, legislar, mediante lei complementar, sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, inclusive sobre a base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição.***

*No caso em apreço, a diferença apontada decorre da prática contábil de registrar o valor da entrada da mercadoria pelo valor líquido (sem o ICMS), enquanto a saída é registrada pelo valor bruto (com o ICMS).*

*Ocorre que o ICMS integra sua própria base de cálculo por expressa disposição legal (LC 87/96, art. 13, §1º, I). A expressão “valor da mercadoria”, como visto acima, denota o “preço”, real ou arbitrado, pelo qual se faz a saída. Neste sempre deve estar incluído o ICMS. O preço é o valor cobrado pelo vendedor do comprador ou o valor pago pelo comprador ao vendedor que, no caso do ICMS, inclui o imposto.*

*Mantendo a fidelidade à definição legal de valor adicionado, como a diferença entre o valor das mercadorias saídas e o valor das mercadorias entradas, esse valor deve ser computado segundo o mesmo critério em ambos os casos. O critério compatível com a definição legal de base de cálculo é o que considera o valor da mercadoria com o ICMS incluso, tanto na entrada como na saída da mercadoria.*

*A questão suscitou dúvida também em contribuinte situado no Estado do Paraná, sendo que o Setor Consultivo da Secretaria da Fazenda daquele Estado se manifestou acerca do tema no mesmo sentido aqui abordado:*

*Para ilustrar, aduz que a mercadoria adquirida em operações internas, por R\$ 1.000,00, excluído o valor de ICMS de R\$ 170,00, terá o custo de R\$ 830,00; a mesma mercadoria, adquirida por uma das citadas filiais, junto ao mesmo fornecedor paranaense, custará R\$ 892,00, que excluído o valor do ICMS de R\$ 62,00, terá também o custo de R\$ 830,00. E se o estabelecimento paranaense vier a transferir a mesma mercadoria para filial estabelecida em outra unidade da Federação, o fará por R\$ 1.000,00, ou seja, em valor superior à*

*aquisição direta pela segunda, levando o fisco daquele local a suspeitar sobre a legitimidade do valor.*

*Ao final, indaga se no "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" está compreendido o ICMS da compra ou apenas o seu custo, depois de deduzido o ICMS, haja vista a mercadoria ser inventariada no Registro de Estoques pelo custo sem tributo. Alerta, na oportunidade, que a transferência da mercadoria será contabilizada pela nota fiscal de transferência e o seu valor, se não for igual ao custo da mercadoria mais o ICMS calculado, não fechará com o custo da entrada no estabelecimento destinatário.*

**Ao que se responde:**

*A expressão "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação. Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$ 1.000,00.*

***Pelo fato de o estabelecimento remetente de mercadoria em transferência para filial situada em outro Estado da Federação ser mercantil, não resta dúvida que deve utilizar como base de cálculo dessa operação o valor da entrada mais recente previsto no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, e que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, por ser o "valor da entrada" termo distinto de "custo de aquisição da mercadoria".***

**Resposta**

***Pelo exposto, proponho que seja respondido à consulente que:***

***a) a base de cálculo que deverá utilizar nas transferências de mercadorias para estabelecimento de sua titularidade situado em outro Estado da Federação será aquela prevista no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, desde que o remetente seja caracterizado como empresa comercial;***

***b) o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis.***

**É o Parecer que submeto à elevada apreciação da Comissão Permanente de Assuntos Tributários. PAULO VINICIUS SAMPAIO AFRE II - Matrícula: 9507191**

**De acordo. Responda-se à consulta nos termos do Parecer acima, aprovado pela COPAT na Sessão do dia 26/06/2014.**

**A resposta à presente consulta poderá, nos termos do § 4º do art. 152-E do Regulamento de Normas Gerais de Direito Tributário (RNGDT), aprovado pelo Decreto 22.586, de 27 de julho de 1984, ser modificada a qualquer tempo, por deliberação desta Comissão, mediante comunicação formal à consulente, em decorrência de legislação superveniente ou pela publicação de Resolução Normativa que adote diverso entendimento." (Grifos Nossos)**

Corroborando com o entendimento sobre a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular (entrada mais recente), transcreveu a Consulta feita ao Estado do Paraná, com o seguinte teor:

**"SETOR CONSULTIVO/ANO: 1995/CONSULTA Nº: 041, de 07 de fevereiro de 1995./SÚMULA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS./CONSULENTE: RIBEIRO VEÍCULOS S/A./RELATOR: FERNANDO T.ISHIKAWA**

**A Consulente expõe possuir filiais em outras unidades da Federação, para as quais as operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda, adquiridas em operações internas à alíquota de 17%, sujeitam-se à alíquota de 7%. Esclarece que tem dúvida quanto à interpretação do disposto no inciso I do art. 13 do Regulamento do ICMS-RICMS, aprovado pelo Decreto nº 1966/92, que tem a seguinte redação:**

**"Art. 13. Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é (Lei 8933/89, art. 12):**

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

**Para ilustrar, aduz que a mercadoria adquirida em operações internas, por R\$ 1.000,00, excluído o valor de ICMS de R\$ 170,00, terá o custo de R\$ 830,00; a mesma mercadoria, adquirida por uma das citadas filiais, junto ao mesmo fornecedor paranaense, custará R\$ 892,00, que excluído o valor do ICMS de R\$ 62,00, terá também o custo de R\$ 830,00. E se o estabelecimento paranaense vier a transferir a mesma mercadoria para filial estabelecida em outra unidade da Federação, o fará por R\$ 1.000,00, ou seja, em valor superior à aquisição direta pela segunda, levando o fisco daquele local a suspeitar sobre a legitimidade do valor.**

*Ao final, indaga se no "valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria" está compreendido o ICMS da compra ou apenas o seu custo, depois de deduzido o ICMS, haja vista a mercadoria ser inventariada no Registro de Estoques pelo custo sem tributo. Alerta, na oportunidade, que a transferência da mercadoria será contabilizada pela nota fiscal de transferência e o seu valor, se não for igual ao custo da mercadoria mais o ICMS calculado, não fechará com o custo da entrada no estabelecimento destinatário.*

*Ao que se responde:*

*A expressão "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação.*

*Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$ 1.000,00.*

*E, no caso, não há que se falar em preocupação de natureza fiscal junto ao fisco do Estado de destino, vez que tal regramento decorre do Convênio ICM nº 66/88 (art. 9º, I), que constitui a legislação básica de todos os Estados e o Distrito Federal.*

*Por derradeiro, esclarecemos que, caso os procedimentos da Consulente estejam em desacordo com a presente resposta, deverá adequá-los no prazo de quinze dias, contados da data da ciência desta (art. 565 do RICMS)."(Grifos Nossos)*

Nesse sentido, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, a Impugnante não encontrou nenhum comando que a obrigasse ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Em seguida fez considerações em torno da legislação do ICMS e os conceitos de ICMS relacionadas à "entrada mais recente" x "custo".

Que o legislador utilizou os conceitos de **"entrada mais recente"**; **"custo"** e **"preço"** conforme a atividade e operação desempenhada e praticada pelo sujeito ativo da obrigação tributária, sendo que a Jurisprudência entende que o conceito de **"valor da entrada mais recente"** é o valor pelo qual o Remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência (valor de face da nota fiscal de aquisição contraposta ao valor de face da nota fiscal de transferência).

Tratou mais à frente da quebra do pacto federativo. Que o Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebrou o **Pacto Federativo** à medida que a Impugnante não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de estar infringindo legislação do Estado do Rio Grande do Norte, e lhe pagando menos tributo que o devido.

Mais à frente passou a abordar questões relacionadas à aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013.

Salientou que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador. Além disso, esta Instrução Normativa afronta a hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar tributos ou aumentar tributos. Que a Instrução Normativa, nada mais é do que um ato administrativo expresso por ordem escrita expedida pelo Chefe de Serviço ou Ministro de Estado aos seus subordinados, dispondo normas disciplinares que deverão ser adotadas no funcionamento de serviço público.

Ressaltou, ainda que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a IN 52/2013 não pode respaldar Auto de Infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Corroborando com este entendimento citou doutrina e decisões administrativas e judiciais, afirmando que os Tribunais Superiores são pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivem em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa subjacente.

Fez referência também ao Princípio da Irretroatividade Tributária.

Mais à frente declarou que o presente Auto de Infração traz diversos julgados com o escopo de comprovar, inutilmente, que o valor da base de cálculo do ICMS utilizado pela Impugnante nas transferências interestaduais seria um valor “a maior” (valor da entrada + ICMS + PIS + COFINS). No entanto, a partir da análise dos julgados apontados pela Autoridade Fiscal restaria comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso da Impugnante.

Frisou que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, relacionado ao Acórdão 1ª JJF 1120-01/13 foi lavrado contra a Impugnante e não pode ser utilizado ao caso em comento pois nesta autuação o Sr. Agente Fazendário atua por expurgo apenas do ICMS da base de cálculo, enquanto no auto objeto desta DEFESA, o Sr. Fiscal inova expurgando da base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS + PIS + COFINS.

Que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente à Impugnante em 1ª instância conforme comprovaria o Acórdão proferido pela 1ª JJF, nº 1120-01/13, Decisão esta constante do Auto de Infração aqui guerreado.

Ademais, a Autoridade Fiscal trouxe o julgado da empresa Nestlé cujo conteúdo transcreveu na peça de defesa, com o seguinte teor:

**“Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9) EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE A FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º DA LC 87/96.**

*1 Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pelo recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado Gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º da LC 87/96.*

*2. Em resumo, o recorrente fabrica mercadorias em São Paulo - SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo - SP, antes de proceder à remessa.*

*3. Constatou o aresto que, na saída das mercadorias de Centro de Distribuição paulista, o recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).*

*4. A Sociedade Empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias de terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensando com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: “... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de Destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte” (fl. 1.172v).*

*5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular- artigo 13, §4º, da LC 87/96.*

*6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, §4º, II da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).*

*7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculo específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.*

*8. A apuração do valor da base de cálculo pode ser feita por arbitramento nos termos do artigo 148 do CTN quando for certa a ocorrência do fato imponível e a declaração do contribuinte não mereça fé, em relação ao valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos registrados. Nesse caso, a Fazenda Pública fica autorizada a proceder ao arbitramento mediante processo administrativo fiscal regular assegurados o contraditório e a ampla defesa, exatamente o que ocorreu no caso, em que foi utilizado o próprio Livro de Inventário do Centro de Distribuição.” (Grifos Nossos)*

Que o caso da Nestlé não se subsume, em hipótese alguma, às operações praticadas pela Impugnante, à medida que há na Decisão acima, a constatação de que a empresa Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é Inciso II

do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, por se tratar de atividade comercial. No caso da Impugnante há que se aplicar o Inciso I do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 e não o Inciso II.

Outrossim, no próprio julgado da Nestlé, na Ementa, o Ministro Relator Castro Meira do E. Superior Tribunal de Justiça reconheceu que “os incisos da Lei Complementar estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial e o Inciso II não pode ser aplicado à Impugnante haja vista que a Impugnante não é estabelecimento industrial.

Além disso, há no Auto de Infração o julgado proferido pelo Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia – CONSEF cujo teor segue transscrito a seguir:

“Decisão do Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia- CONSEF

1ª Câmara Nr sessão 033/2009. Data do Julgamento: 05/06/2009

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGAMENTE PREVISTA. Nas operações interestaduais de circulação de mercadorias que se realizaram por meio de transferência entre os estabelecimentos comerciais da mesma empresa, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimentos comerciais da mesma empresa ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.... Decisão unânime.”

Que a própria Decisão do CONSEF – Bahia juntada ao Auto de Infração determina que “deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.

Enfim, as decisões não podem ser utilizadas como paradigma às operações praticadas pela Impugnante.

Trouxe ainda à baila a Decisão relacionada ao Auto de Infração - A. I. N° 206891.0016/12-7, acórdão proferido pela JJF nº 0112-01-13, cuja Decisão final fora desfavorável à Impugnante contendo Voto Divergente proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO, transscrito a seguir:

#### “VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração ongmano do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.

O lançamento fiscal tem fulcro no (...)

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da 1ª JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei. ACÓRDÃO CJF N°0092-11114 5

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar incluso o ICMS incidente naquela operação.

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do §4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias

industrializadas - inciso II do mesmo dispositivo legal - situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.

**Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.**

Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa *Carta Magna*, cabe à *Lei Complementar* definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela 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, pelo que também não é controverso 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* 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:*

*(...) 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: 1- o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifas meus).*

#### **ACÓRDÃO CJF W 0092-1/14 6 CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)**

*Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omissão ou mesmo impreciso 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 que aqui se trata.*

*Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão "valor da entrada mais recente".*

*Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.*

**A meu ver, o vocábulo valor da entrada contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.**

**Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do § 7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.**

*Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente e atos de mercancia.*

*Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4º da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.*

*Através do mencionado inciso II - aplicável às mercadorias industrializadas - o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.*

*Já na hipótese do inciso I- mercadorias objeto de revenda - resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de*

*critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator. Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!*

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

Ressaltou que não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável à Impugnante, cumpre salientar que o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante seu Conselho Fiscal Estadual. Ademais esse mecanismo de apuração de “custo de aquisição” é completamente equivocado visto que o legislador não se refere a “custo” no caso de transferência de estabelecimento comercial. Aqui o legislador utiliza a expressão “valor da entrada mais recente”.

Tratou em seguida da abusividade da multa, sustenta a excessividade dessa parcela do Auto de Infração, no percentual de 60%. Entende que neste caso houve flagrante **efeito confiscatório** ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

Ao finalizar a peça de defesa formulou os seguintes pedidos:

- (I) *que seja acolhida a preliminar de Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja anulado;*
- (II) *caso as preliminares não sejam acolhidas, que seja julgada totalmente procedente a Impugnação, a fim de que seja anulado o 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;*
- (III) *caso não seja julgada procedente a presente Impugnação, que seja reduzida a multa aplicada à Impugnante, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.*

Em termos, os autos foram remetidos à PGE/PROFIS para exame.

No Parecer Fe fls. 261 a 263, a n. Procuradora Maria José Ramos Coelho, seguidamente a um breve relato dos fatos e da irresignação tracejada, considera ausentes argumentos fáticos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Assegura a saciedade da autuação e que todos os requisitos descritos no art. 39 do RPAF estão presentes, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

Rechaça a preliminar de nulidade do Auto de Infração por entender que o lançamento tributário não apresentar falhas capazes de gerar prejuízos ao contribuinte. Assegura que o processo está revestido das formalidades legais e não se encontram presentes motivos para capazes de ensejar a decretação da sua nulidade.

Ressalta que as questões de constitucionalidade fogem da competência deste Conseg, nos termos do art. 167, II do RPAF.

Quanto a multa aplicada no presente lançamento, aponta que ela está expressamente prevista no artigo 42, VII, ‘a’ da Lei nº 7.014/96.

No que tange ao pedido de redução de multa, diz que não pode ser atendido, eis que, não se trata de descumprimento de obrigação acessória, falecendo competência à Câmara de Julgamento fiscal para apreciar pedido de dispensa de multa.

No mérito, afiança que “*a fixação da base de cálculo e da alíquota interestadual devida na presente autuação ocorreu de forma transparente e com fundamento em dispositivo de Lei e nos demonstrativos constantes nos autos*”.

Diz que a interpretação literal da regra estabelecida no art. 13, §4, I da LC 87/96 estabelece que a mensuração do custo das operações de transferências de mercadorias para estabelecimento

localizado em outro Estado, “*para apurar a base de cálculo do valor do ICMS deverá ser levado em conta, como parâmetro, o valor da entrada mais recente da mercadoria*”. Registra que a Decisão proferida pelo STJ no REsp 707635-RS/2014 define que a base de cálculo do art. 13, §4º, II da LC 87/96 não poderá ser alterado por lei estadual ou decisões normativas sob pena de violação dos princípios da hierarquia das normas e da segurança jurídica.

Fala que na hipótese em tela, quando a empresa tem estabelecimento situado em outra unidade da Federação, incluiu valores que não constituem matéria-prima, mão de obra, matéria secundário ou acondicionamento, resultando numa base de cálculo maior que a prevista no art. 13, §4º II da LC 87/96, gerando débito no estabelecimento remetente.

Reporta que a fiscalização, na apuração da base de cálculo levou em conta o valor correspondente a entrada mais recente, expurgando o PIS e COFINS, pois estes impostos não compõem o custo de produção, e não podem integrar a base de cálculo do ICMS.

Com esse norte, entende a n. Procuradora que não merece reforma o procedimento adotado pela fiscalização e o julgamento de piso.

Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO VENCIDO

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

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 guardadas 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 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 nossos)

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 defendant.

**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 transscrito:*

*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 transscrito 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 expurge 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, reputado), tornado-se paradoxalmente uma norma com status de Lei Complementar colocar expressões.

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

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

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

#### **VOTO DIVERGENTE**

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

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

*No entender da fiscalização, a glosa do crédito correspondente a tais parcelas tem fulcro no quanto disposto no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 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 nº 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, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, 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 inherente.*

*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 01 é insubstancial por falta de previsão legal.

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

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

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

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

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

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

*(...)*

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

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

*Postas as coisas desta maneira, o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida*

*em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como também pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento.*

*Ex positis*, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar Insubstancial 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 CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.

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 procedural interpretativa emanada pela administração tributária estadual quanto o 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 constitucionalidade 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 PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **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 206891.0012/15-6, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$383.420,18**, 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 Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 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