

**A. I. N°** - 206891.0045/15-1  
**AUTUADO** - NOVA CASA BAHIA S.A. (VIA VAREJO S.A.)  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/09/2016

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0147-01/16**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõe o custo da mercadoria. Alegação defensiva de existência de tributação diferenciada do PIS e COFINS quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus se apresentou pertinente, tendo sido acolhida acertadamente pelo autuante que prestou a informação fiscal, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do débito. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$929.282,95, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: Utilização indevida 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 protocolo. Período de ocorrência: abril a dezembro de 2011. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Por intermédio de advogados legalmente constituídos, a Via Varejo S.A., sucessora por incorporação de Nova Casa Bahia S.A, empresa com sede na Rua João Pessoa, nº 83, Município de São Caetano do Sul, Estado de São Paulo, inscrita no CNPJ-MF sob o nº 33.041.260/0652-90 e filial no Estado da Bahia, situada na Rodovia BA 535, km 11,5, s/n, Camaçari, inscrita no CNPJ-MF sob nº 10.757.237/0322-98 e no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia sob o nº 081.813.261, apresentou defesa tempestiva (fls.59 a 88). Discorre sobre os fatos. Assevera que não se conforma com a exigência em questão.

Preliminarmente, argui a nulidade do Auto de Infração. Alega a existência de desacertos cometidos pela Fiscalização, os quais ensejam o cancelamento da autuação.

Sustenta que a Fiscalização não emitiu qualquer intimação para que fosse esclarecida a natureza das operações analisadas, não solicitou qualquer esclarecimento em relação à matéria tributável, presumindo que tais operações não foram devidamente tributadas, o que teria ensejado diferença de imposto a recolher.

Diz que, no entanto, bastaria a Fiscalização lhe ter solicitado esclarecimentos, oportunizando-lhe

a apresentação de documentos, aptos a demonstrar a natureza das operações, para que se pudesse aferir com mais detalhe o motivo pelo qual não restou configurada a hipótese de incidência do ICMS, evitando-se, por conseguinte, a lavratura do presente Auto de Infração.

Frisa que a Fiscalização, sem o exame adequado da matéria, lavrou o Auto de Infração, sem profunda investigação, de fato, quanto à natureza das operações que supostamente tiveram recolhimento insuficiente do ICMS.

Afirma que os vícios cometidos no procedimento de fiscalização, em que não foi oportunizada a ampla defesa e o esclarecimento dos fatos de forma efetiva, enseja a nulidade integral do Auto de Infração, por inobservância ao disposto no art. 142 do CTN.

Salienta que a lavratura de Auto de Infração sem qualquer auditoria nos documentos transferiu indevidamente ao órgão julgador a responsabilidade de realizar a atividade que incumbia ao Agente Fiscal, o que não se pode admitir.

Aduz que, consoante se verifica da planilha que faz parte integrante do Auto de Infração, denominada “*DEM Apuração VEMR - Valor da Entrada Mais Recente - 2011*”, a Fiscalização, objetivando calcular os valores de PIS e COFINS que, supostamente, deveriam ter sido excluídos da base de cálculo das transferências, aplicou, sem qualquer distinção, as respectivas alíquotas de 1,65% e 7,6%, sobre o valor de todas as operações de aquisição por parte do estabelecimento de origem.

Alega que nem todos os produtos objeto da autuação ensejam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS calculados pelas alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, tendo em vista que a legislação aplicável determina creditamento por alíquotas diversas, a depender da mercadoria envolvida, ou, ainda, diferentes sistemáticas de recolhimento, que impactam no valor do crédito a ser recuperado.

Menciona como exemplo, em relação às mercadorias adquiridas de empresas instaladas na Zona Franca de Manaus, que o valor do crédito a ser apropriado, em regra, é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS). Neste sentido, invoca e reproduz o art. 3º, §17, III, da Lei nº 10.833/2003.

Observa que relativamente ao ICMS não é diferente. Diz que existem mercadorias submetidas à tributação específica, como ocorre nos casos de redução de base de cálculo ou de alíquota, bem como mercadorias sujeitas à substituição tributária em etapas anteriores, sem apropriação de créditos pelo estabelecimento que realizou a transferência.

Afirma que, desse modo, o procedimento adotado pela Fiscalização, que não realizou análise específica, “caso a caso”, procedendo à glosa de créditos mediante alíquotas fixas, pressupondo recuperação de créditos em percentuais idênticos, desrespeita a legislação aplicável e implica exigência em valor bastante superior àquele que seria devido.

Destaca, a título ilustrativo, algumas das situações apontadas acima, todas elas com repercussão direta no montante do tributo exigido, pois relativas a mercadorias que foram objeto de autuação, em situações em que sequer havia créditos a recuperar ou tais créditos foram inferiores àqueles presumidos pela Fiscalização:

- tributação diferenciada de PIS e COFINS (Zona Franca de Manaus): Art. 3º, §12º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, §5º, incisos I e II, e § 17, III, da Lei nº 10.833/2003;
- tributação diferenciada de ICMS (Substituição Tributária) em alguns dos Estados envolvidos nas operações questionadas, quais sejam, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Paraná e Rio Grande do Sul.

Assegura que ciente dessas diferentes hipóteses de tributação do PIS, da COFINS e do ICMS, que envolvem as mercadorias objeto da autuação, não resta dúvida de que o método adotado pela Fiscalização está a merecer reparos, a fim de que sejam devidamente consideradas as particularidades de cada mercadoria autuada, no que toca à sua tributação do imposto e das

contribuições em questão.

Assinala que nesse sentido, objetivando auxiliar na identificação dos produtos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, cuja tributação do PIS e da COFINS são legitimamente diferenciadas, uma vez que o valor do crédito apropriado é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS), nos termos do artigo 3º, §12º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º, §17, III, da Lei nº 10.833/2003, anexou Relação dos produtos oriundos daquele Estado (respectivos códigos, de descrições e NCMs), os quais, desconsiderados pela Fiscalização, resultaram na exigência indevida (Doc. 3).

Conclui que, diante da preterição do direito de defesa, em razão da ausência de investigação real da natureza das operações realizadas e dos fatos efetivamente ocorridos, deve ser declarada a nulidade do lançamento, ou, no mínimo, nessas condições, pugna pela conversão do julgamento em diligência fiscal.

Prosseguindo, alega incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante a outro ente federativo.

Sustenta que a exigência é nula de pleno direito, considerando a total incompetência do Estado da Bahia fiscalizar operações, e dados a ela correspondentes, ocorridas perante outro Ente da Federação.

Observa que a autuação está fundamentada, essencialmente, em informações relacionadas às operações que não estão sob a jurisdição da Fiscalização do ICMS da Bahia.

Diz que para glosa do crédito de ICMS registrado a Fiscalização se ateve à análise de dados de operações ocorridas perante os estabelecimentos emitentes das mercadorias transferidas ao estabelecimento autuado, restando evidente que referidos estabelecimentos emitentes não estão localizados no Estado da Bahia.

Aduz que em conformidade com o Princípio da Autonomia do Estabelecimento, tal situação denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

Explica que isso decorre do fato de ter o Estado de origem, em que está localizado o estabelecimento emitente da mercadoria, reconhecido a regularidade da Nota Fiscal, isto é, dos dados nela lançados, não pode o Estado destinatário, em hipótese alguma, pretender infirmar os dados nela constantes, muito menos para fins de cobrança de tributo, sob pena de violação à Jurisdição das Normas Estaduais e, sobretudo, ao Pacto Federativo.

Afirma que em relação às operações que não estão sob sua jurisdição, cabe ao Estado destinatário, apenas e tão somente, verificar se em face das Notas Fiscais de entrada no estabelecimento emitente existem acusações que infirmam sua idoneidade e, por consequência, prejudicam, ou possam prejudicar, seus efeitos jurídico-tributários. Acrescenta que referido entendimento se fundamenta no disposto do art. 23, da LC nº 87/96, cuja redação reproduz.

Assevera que, desse modo, não tem o Estado da Bahia legitimidade para tratar, no presente caso, acerca das disposições e requisitos previstos no art. 13, da LC nº 87/96, relativamente às operações de entrada ocorridas junto aos estabelecimentos emitentes não localizados no Estado da Bahia.

Salienta que, caso o Estado da Bahia se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da Federação, relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arrepio da competência legislativa. Acrescenta que eventual resolução de controvérsia entre Entes Tributantes acerca da divisão de receitas tributárias não pode ser obtida em detrimento do contribuinte, mas, sim, através da via prevista na legislação pertinente. Registra que esse é justamente o posicionamento consolidado do E. STJ, conforme exemplo que invoca e reproduz no EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 09/03/2012.

Conclui que, assim sendo, ainda que não acolhidos os argumentos trazidos nos tópicos acima, é medida que se impõe o reconhecimento da nulidade do crédito tributário lançado em virtude da incompetência absoluta da Administração Fiscal do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar

operações não sujeitas a sua jurisdição, como ilegalmente ocorre no presente caso.

Continuando, reporta-se sobre o mérito da autuação.

Sustenta que o entendimento da Fiscalização mostra-se totalmente equivocado, à medida que, para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente”, de que trata a legislação pertinente, não equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria.

Assevera que a pretensão da Fiscalização de equiparar conceitos absolutamente distintos, não tem e nem nunca teve qualquer amparo normativo, o que, a bem da verdade, não passa de manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios.

Consigna que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular encontra-se prevista no citado artigo 13, § 4º, incisos I a III, da LC nº 87/96, cuja redação transcreve.

Diz que muito embora o referido dispositivo complementar preveja as diferentes composições de bases de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, não faz referência às hipóteses em que cada uma delas será aplicada. Acrescenta que tal conclusão deve ser fruto da interpretação criteriosa do seu conteúdo, do que se conclui que:

- em relação às mercadorias adquiridas para revenda: valor relativo à entrada mais recente da mercadoria (caso em apreço);
- em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente: custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e
- em relação às mercadorias não industrializadas (*in natura*): preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Ou seja, quando a mercadoria transferida tiver sido adquirida para fins de revenda, como ocorreu no presente caso, a base de cálculo da transferência deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Sustenta que quando a mercadoria tenha sido industrializada pelo próprio estabelecimento remetente, a base de cálculo deve ser o valor do custo de produção, haja vista que, se a mercadoria é produzida pelo estabelecimento remetente, não há que se falar em “valor da entrada mais recente”, pois não há entrada da própria mercadoria, mas, sim, dos insumos, que após o processo industrial transformaram-se na mercadoria a ser transferida.

Observa que, em que pesem tais claras premissas, por ocasião dos trabalhos fiscais que originaram Auto de Infração em lide, a Fiscalização estabeleceu que o “valor da entrada mais recente” da mercadoria “é o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO”.

Assevera que tal entendimento encontra óbice na própria lógica jurídico-normativa.

Salienta que não se deve confundir, e muito menos equiparar, o conceito perpetrado pelo inciso I do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), àquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”).

Observa que cabe ao intérprete compreender que as hipóteses previstas no referido dispositivo complementar, para quantificação da base de cálculo da transferência, estão relacionadas a fatos jurídicos distintos. Indaga por qual razão teria o Legislador Complementar utilizado expressões distintas, em incisos distintos, para definir bases de cálculo do imposto, se sua intenção fosse aplicá-los de forma equiparada. Diz restar evidente, portanto, que qualquer tentativa de equiparação nesse sentido mostra-se frágil não deve prosperar.

Ressalta que a jurisprudência sobre o tema, seja ela judicial ou administrativa, se corrobora a

linha de argumentação exposta acima, ao contrário do que buscou demonstrar a Fiscalização na parte integrante do Auto de Infração. Colaciona sentença proferida pela MMA. 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA (Doc. 04 – Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001), reproduzindo excertos da decisão.

Diz que se nota a tamanha identidade do caso analisado pelo MM. Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública/Salvador àquele discutido nestes autos, sobretudo pelo fato de que a autuação fiscal, ora combatida, também se valeu *“de decisão do STJ que fala de base de cálculo de ICMS na saída de mercadoria de fábrica para centro de distribuição”*.

Afirma restar muito claro, de acordo com o brilhantismo em que enfrentado o tema por aquele r. *decisum*, que não há que se confundir *“a expressão entrada mais recente, (...) valor das operações em que o titular do estabelecimento compra os produtos, quer dizer, adquire-os de terceiros, em operações empresariais típicas, e depois os transfere a estabelecimento dele próprio localizado em outro Estado”*, com *“a expressão custo da mercadoria produzida, no inc. II, (...) valor das operações em que o titular do estabelecimento fabrica os produtos. Neste caso, a base de cálculo é sempre o custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, sem qualquer agregação de valor (plus).”*

Destaca que em 16/12/2015, o E. TJ/BA ao debruçar-se sobre o assunto, confirmou a r. sentença acima mencionada em reexame necessário, negando provimento ao Apelo da PGE/BA (Doc. 05).

Observa que esse entendimento também é verificado na jurisprudência dos demais E. Tribunais Pátrios, conforme se verifica, exemplificativamente, do julgado de lavra do E. TJ/RS, de cujos excertos da decisão transcreve.

Acrescenta que os E. Tribunais Administrativos também comungam do entendimento exposto acima, tal como decidiram as 1ª e 2ª Juntas de Julgamento Fiscal, desse C. CONSEF/BA, ao reconhecerem, através dos Acórdãos JJF nº 0263-01/11 e nº 0009-02/12, a evidente diferença entre a base de cálculo *“valor da entrada mais recente”* da base de cálculo *“custo”*, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada. Reproduz ementas dos Acórdãos JJF Nº. 0263-01/11 e JJF Nº 0009-02/12. Consigna que desse entendimento não discrepa a jurisprudência das Delegacias Tributárias de Julgamento do Estado de São Paulo, conforme excertos de decisões que reproduz.

Assevera que a partir do entendimento jurisprudencial exposto, não restam dúvidas de que a base de cálculo de que trata o inciso I do art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, tida pelo *“valor da entrada mais recente”*, em nada se confunde com *“custo de aquisição”* da mercadoria, previsto no inciso II, daquele dispositivo complementar.

Consigna que assentada tais premissas, há de se definir o que realmente deve ser considerado como *“valor da entrada mais recente”* da mercadoria, para quantificação da base de cálculo nas transferências interestaduais.

Frisa, inicialmente, que não há previsão expressa na legislação do Estado da Bahia acerca do que deve ser entendido como *“valor da entrada mais recente”*. Observa que o artigo 56, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto Estadual nº 6.284/1997, limita-se a reproduzir o contido na LC nº 87/96. Aduz que, não obstante, sem prejuízo da autonomia do Estado da Bahia para regulamentar as operações de ICMS sob sua competência, é possível extrair, para fins meramente elucidativos, a definição quantitativa de *“valor de entrada mais recente”* a partir do quanto disposto na legislação de outros Entes Federativos.

Destaca, a exemplo disso, a legislação do Estado do Pernambuco, que no art. 14, § 19, do seu Regulamento de ICMS, aprovado pelo Decreto (PE) 14.876/91, determina expressamente que o valor da entrada mais recente corresponde ao *“valor total da Nota Fiscal, exclusive o ICMS-Fonte quando nele incluído”*. Já o Estado do Rio de Janeiro, por sua vez, de modo semelhante ao Estado de Pernambuco, dispõe em seu Regulamento do ICMS, Decreto nº 27.427/00, que deve ser considerado como valor da entrada o *“preço de aquisição”* mais recente. Transcreve o

disposto no art. 8º, I, 1, do Livro I, do RICMS/RJ.

Observa que “valor total da Nota Fiscal” e “preço de aquisição”, de que tratam as legislações pernambucana e fluminense, são terminologias absolutamente diferentes de “custo”, mencionado pelo artigo 13, § 4º, inciso II, da LC nº 87/96.

Consigna que o termo “custo” representa o valor contábil das mercadorias registrado na conta “Estoques” que, conforme item 10, do Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, inclui **“todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”**, o que, portanto, não se limita ao preço de aquisição e, tampouco, a este montante deduzido dos tributos recuperáveis, como pretende a Fiscalização.

Aduz que, desse modo, percebe-se que as disposições normativas trazidas acima assentam o entendimento de que a base de cálculo em voga, isto é, “*valor correspondente à entrada mais recente*” há de ser compreendida pelo valor total constante da Nota Fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS.

Frisa que se trata do valor (do preço) da mercadoria constante da Nota Fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais.

Assevera que não poderia ser outra a definição do “*valor correspondente à entrada mais recente*”.

Manifesta o entendimento de que, ao dispor deste modo (fixando o valor da operação de entrada mais recente, sem reduções, como base de cálculo da transferência interestadual), pretendeu o legislador neutralizar os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento emitente do mesmo titular, de modo a evitar desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos. Explica que isto porque, as operações de transferência não constituem efetivas operações de circulação jurídica de mercadorias, tratando-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade.

Exemplifica: se uma mercadoria é adquirida, esta, sim, a operação de circulação de mercadoria, pelo Estabelecimento A (em SP) do Fornecedor X (em SP) por R\$ 100,00 (Operação 1) e, esta mesma mercadoria é transferida para o Estabelecimento B (em BA), do mesmo titular do estabelecimento A (Operação 2), o objetivo do legislador foi o de anular o efeito, no Estado de Origem, do trânsito da mercadoria pelo Estabelecimento A (Operação 1), de modo que, ao final, a soma da Operação 1 e Operação 2 tivesse o mesmo efeito tributário verificado se a mercadoria tivesse sido adquirida do Fornecedor X diretamente pelo Estabelecimento B.

Apresenta tabela na qual quantifica os exemplos mencionados, conforme abaixo:

#### **Compra pelo Estabelecimento A e Transferência para o Estabelecimento B**

Compra do Fornecedor X pelo Estabelecimento A	R\$ 100,00
Débito de ICMS Apurado pelo Fornecedor X para o Estado de SP	(R\$ 18,00)
Crédito de ICMS Apropriado pelo Estabelecimento A a ser deduzido do montante devido ao Estado de SP	R\$ 18,00
Transferência do Estabelecimento A para o Estabelecimento B	R\$ 100,00
Débito de ICMS Apurado pelo Estabelecimento A para o Estado de SP	(R\$ 7,00)

Diz que, conforme se observa, a medida que o débito apurado na venda da mercadoria pelo Fornecedor X (R\$ 18,00) é apropriado como crédito pelo Estabelecimento A (R\$ 18,00), podendo se dizer que o “crédito anulou o débito”, restando, para o Estado de SP, o débito de R\$ 7,00, apurado quando da transferência interestadual, tal como ocorreria caso o Fornecedor X vendesse a mercadoria, pelos mesmo R\$ 100,00 diretamente para o Estabelecimento B, na BA.

Explica:

#### **Compra pelo Estabelecimento B Diretamente do Fornecedor X**

Compra do Fornecedor X pelo Estabelecimento B	R\$ 100,00
Débito de ICMS Apurado pelo Fornecedor X para o Estado de SP	(R\$ 7,00)

Observa que a fixação da base de cálculo para transferência interestadual como “valor da entrada mais recente”, trata-se de medida para evitar prejuízo ao Pacto Federativo.

Esclarece que no intuito de afastar dúvidas de que observou o disposto na LC nº 87/96 e, portanto, adotou como base de cálculo nas transferências interestaduais valores que não superaram o valor da entrada mais recente, apresenta, ilustrativamente, tabela (Doc. 06) com as bases de cálculo de algumas de suas operações de transferência objeto do Auto de Infração em lide, bem como os valores das respectivas entradas mais recentes, extraídos dos próprios demonstrativos elaborados pela Fiscalização.

Salienta que parte das mercadorias autuadas, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, tal como tratado preliminarmente no item anterior, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS, o que, indiscutivelmente, enseja o cancelamento do crédito tributário lançado.

Alega que ao apurar a base de cálculo das operações de transferência, a Fiscalização excluiu “o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas”, sendo que, feito isto, olvidou-se quanto ao fato de que, diante da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS, esse imposto não poderia ser (e não é) tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não deve ser excluído da base de cálculo apurada.

Conclui que, pelo exposto, resta demonstrada a insubsistência da exigência em questão, porquanto a definição de “entrada mais recente” utilizada pela Fiscalização nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular (para fins de revenda), está em total desconformidade com aquele previsto na legislação pertinente, razão pela qual o crédito tributário lançado deve ser prontamente cancelado.

Prosseguindo, alega irretroatividade das inovadoras disposições da Instrução Normativa n. 52/2013, editada pela SAT/BA.

Consigna que ainda que se entenda pela correção do entendimento fazendário, acerca da metodologia para a aplicação da base de cálculo nas operações em apreço, ainda assim, o crédito tributário lançado não deve prosperar.

Diz que no período objeto da autuação, que originou o Auto de Infração em tela, a interpretação da legislação vigente corroborava a postura que adotava, em relação à base de cálculo utilizada nas operações interestaduais realizadas entre seus estabelecimentos, com destino a esse Estado.

Afirma que à época das operações objeto da autuação a legislação interna do Estado da Bahia não previa a exigência de exclusão dos “tributos recuperáveis” da base de cálculo do ICMS inerente a tais operações, porquanto editada sob as mesmas disposições literalmente da legislação complementar pertinente.

Observa que esse cenário só veio a ser alterado em 18/10/2013, quando da publicação da absolutamente discutível IN (SAT/BA) nº 52/2003, editada pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia, que passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS e ICMS da base de cálculo das operações interestaduais de mesmo titular, com destino ao Estado da Bahia.

Frisa que as disposições de tal Instrução Normativa são absolutamente ilegais, pelas razões fartamente expostas no tópico anterior. Acrescenta que, ainda que subsistentes, o que admite apenas a título de argumentação, não podem atingir operações ocorridas anteriormente à sua edição, sob pena de afronta aos Princípios da Anterioridade (arts. 150, III, b e c, da CF) e da Segurança Jurídica.

Registra que corroborando tal afirmação, colacionou os termos sob os quais o MM. Juízo da 11ª Vara da Fazenda Pública de Salvador/BA enfrentou o tema, por ocasião do julgamento do Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001, cujo excerto reproduz.

Consigna que esse entendimento também já foi externado em julgamento deste CONSEF/BA, cujos termos do voto divergente (e vencido) transcreve.

Conclui que pelas razões expostas, pautada na mais lúdima jurisprudência judicial e administrativa, pede e espera que, na remota hipótese de se entender subsistentes as disposições da referida IN (SAT/BA) nº 52/13, que, ao menos, reste reconhecido que os efeitos jurídicos de tais disposições somente podem atingir as operações ocorridas a partir da publicação daquele normativo (2013), o que enseja o cancelamento do crédito tributário lançado, referente a fatos geradores ocorridos em 2011.

Continuando, frisa que, na remota hipótese de ser convalidado o entendimento fazendário, no sentido de que a base de cálculo das operações autuadas é definida pelo “custo de aquisição da mercadoria”, devem ser considerados não apenas os custos decorrentes da respectiva Nota Fiscal de entrada, mas, também, outros custos inerentes à incorporação e manutenção da mercadoria no estoque da Impugnante.

Observa que os trabalhos fiscais em discussão estão centrados na glosa de crédito de ICMS, decorrente do suposto equívoco que teria incorrido na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, não fabricante.

Salienta que a base de cálculo a ser considerada para tais operações compreende o “valor da entrada mais recente” da mercadoria, que, de acordo com a Fiscalização, equipara-se ao conceito de “custo de aquisição”.

Assinala que para quantificar o referido “custo de aquisição”, a Fiscalização adotou o seguinte critério:

*“Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado.”*

Discorda do critério adotado pela Fiscalização. Alega que de acordo com os termos do item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), “custo de aquisição” não se limita às exclusões/inclusões acima, à medida que deve corresponder ao seguinte critério:

*“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição.”*

Indaga se pretendeu a Fiscalização considerar como base de cálculo para as transferências interestaduais o “custo de aquisição”, por qual razão não considerou todos os custos inerentes à operação, de acordo com os respectivos preceitos normativos, dos quais ele próprio mostra ter conhecimento.

Afirma que o conceito “custo de aquisição” tem fundamento na teoria da contabilidade, portanto, sendo indubitoso que, aplicado tal conceito, com a exclusão de tributos recuperáveis, em atenção ao ato jurídico perfeito, deveriam ter sido considerados não apenas o preço pago, isto é, preço destacado em Nota Fiscal, mas todos os custos incorridos para incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, tal como prevê o competente Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1).

Conclui que nessas condições, mister que, se convalidado o conceito de “custo de aquisição” para definição da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais em apreço, sejam devidamente vislumbrados os demais custos incorridos na incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, que não somente o preço de aquisição, tais como “custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”.

Continuando, diz ser evidente que a orientação jurisprudencial desperta confiança legítima nos



contribuintes, que adotam suas práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento. Acrescenta que, por essa razão, eventual alteração na perspectiva acerca de determinada matéria, não pode ser aplicada de forma retroativa, em detrimento do contribuinte que agiu de acordo com o entendimento então adotado, sob pena de manifesta afronta ao Princípio da Segurança Jurídica. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Canotilho, Misabel Derzi, Marco Aurélio Greco.

Salienta que no âmbito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado em decisão irrecorrível, de última instância administrativa.

Consigna que o art. 76, da Lei n.º 4.502, de 1964, estabelece que não serão aplicadas penalidades enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado. Acrescenta que referido preceito está reproduzido no art. 567, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto n.º 7.212, de 2010.

Sustenta que, desse modo, havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo.

Salienta que não por outra razão, tendo sido claramente demonstrado que a agiu em plena consonância com a legislação em vigor, antes das alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 52/2013, o que, inclusive, era convalidado por este CONSEF, a aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, é medida que se impõe no presente caso. Neste sentido, invoca e reproduz lições de Marco Aurélio Greco, que, ao tratar dos casos em que o contribuinte pautou seus atos no entendimento reiteradamente veiculado pelos Órgãos de Julgamento, deveria ser afastada a multa de ofício, com base no artigo 112, inciso I, do CTN.

Destaca que o pleito de exclusão da multa já foi analisado pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, deste CONSEF, conforme o Acórdão CJF Nº. 0172-12/11.

Conclui que, por essas razões, na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência em questão, pugna, ao menos, pela exclusão da multa de ofício que lhe é exigida.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do lançamento, ou, no mínimo, que seja determinada a baixa dos autos em diligência para correta apuração dos valores de PIS, COFINS e ICMS, para excluir da base de cálculo das operações autuadas e, no mérito, cancelar a exigência imposto, multa, juros e demais encargos, determinando-se, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo instaurado.

Um dos autuantes prestou a informação fiscal (fls.193 a 222). Consigna que o objetivo da Informação Fiscal é procurar identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Diz que para uma construção lógica sobre a questão tratada no presente Auto de Infração é imprescindível analisar as diversas nuances que envolve essa matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para se encontrar ou apurar o valor monetário objeto de tributação nessas situações.

Frisa que, desse modo, imperiosa é a colação da definição positivada em nosso ordenamento jurídico, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes. Nesse sentido, reproduz o art. 155, §2º, XII, “i” e o art. 146, III, “a”, todos da CF.

Salienta que o artigo 155, § 2º, XII, “i”, da CF/88 é específico para o ICMS e estatui que cabe à lei

complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Assinala que neste esteio legal, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, a Lei Complementar nº 87/96, no art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor correspondente ao custo de aquisição da mercadoria a ser incorporada ao estoque da empresa.

Aduz que, conforme visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. Acrescenta que, dessa forma, atuou o legislador, conforme consta da LC nº. 87/96 e suas alterações, art. 13, § 4º, I, cuja redação reproduz.

Conclui que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente e essa correspondência deverá ser encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais. Registra que isto será adiante melhor explicado.

Afirma que o texto normativo inserto na Lei Complementar, não comporta qualquer tipo de intelecção ampliativa e a legislação do Estado da Bahia, por exemplo, tanto na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano, art. 56, inciso V, letra “a”, traz essa mesma definição. Ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/96. Acrescenta que a referida I.N. 52/2013 apenas traz à tona a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por valor correspondente à entrada mais recente, portanto, nada trazendo de inovação ou ampliação da base de cálculo.

Salienta que não é possível duvidar do acerto dos legisladores estaduais que assim atuaram, em face da clareza com que se apresenta a redação da norma esculpida no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96.

Quanto aos seus impactos, registra que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais, quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais, e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Salienta que a importância disso deve ser sublinhada pelo simples fato de que, se incorrer em erro, ou seja, se pagar imposto a menos para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, haja vista que o Fisco tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para ter de volta o que lhe pertence.

Frisa que, nesta senda, busca-se examinar, em outro contexto, qual é a correta partilha do ICMS entre os entes (Estados e Distrito Federal), nas operações de transferências interestaduais de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa. Neste sentido, dizem que no intuito de encontrar a melhor resposta não só para esta indagação e na ordem conceitual positivada na própria CF/88 e na LC 87/96, mister se faz avançar para a verificação do papel da lei complementar no campo do ICMS; da mais adequada interpretação acolhida pelo Código Tributário Nacional (CTN); bem como do que está disposto na Ciência Contábil, no Direito Privado, na doutrina e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais.

Reporta-se sobre a autuação. Ressalta que em nenhum momento o autuado contestou os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos aos autos.

Adentra no mérito. Transcreve o conteúdo constante do corpo do Auto de Infração.

Diz que o autuado alega a não aplicabilidade da decisão do STJ ao caso concreto e contesta, por sua vez, a Instrução Normativa 52/2013 e o conceito para a expressão "*valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente*", subtraindo-se os valores de ICMS, PIS e COFINS (tributos recuperáveis). Assinala que logo a seguir, alega o autuado que existe uma tributação diferenciada de PIS e COFINS das operações oriundas da Zona Franca e, ao final também alega que o ICMS-ST deveria ser acrescido à BC para a formação do "*valor CORRESPONDENTE à entrada mais recente*".

Observa que a Decisão do STJ separa claramente as hipóteses previstas nos incisos I a III do § 4, do art. 13 da LC 87/96. Acrescenta que para este processo, aplica-se o inciso I deste dispositivo.

Salienta que o cerne da questão reside em se identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na lei complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Neste diapasão, relata que tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, resta colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Afirma que lastreado no texto Constitucional, art. 146, inciso III, o Código Tributário Nacional - lei ordinária com status de lei complementar - estabeleceu as "normas gerais em matéria de legislação tributária", conforme expresso no art. 109 do CTN que transcrevem.

Nesta ordem conceitual reproduz as referências feitas por Leandro Paulsen. Também invoca e transcreve lição de Luciano Amaro no sentido de que: o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresse.

Frisa que o instituto de direito privado é "importado" pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os "importou".

Diz inferir, portanto, que se o direito tributário, através da LC nº 87/96, ressalta que somente mediante Lei Complementar se poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS, por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria) teria que fazê-lo de modo expresse para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Destaca ser exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, urge que o diga de modo expresse.

Afirma que segundo Luciano Amaro, inexistindo modificação do instituto de direito privado pela lei tributária, ele ingressa, pois, no campo fiscal com a mesma vestimenta que possuía no território de origem.

Aduz que dando continuidade ao processo interpretativo do que deve ser compreendido como

valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, necessário trazer à baila o que dispõe o art. 110 do CTN e o caminho que percorreu o escólio dos preclaros juristas Sacha Calmon Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando melhor interpretação para o caso em questão.

Observa que, segundo Sacha Calmon Navarro Coelho, o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação.

Destaca que nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de definição de competência tributária. Explica que o legislador não pode expandir o campo de competência tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos de direito privado.

Diz que na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Lembra que no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado - civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário modificá-los os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Nessa linha de pensamento, diz ser natural e lógico, em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Arremata que nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Sustenta que não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a Lei Complementar nº 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Entende que o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

Diz que o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Por entender ser de grande valia, transcreve o que está normatizado pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao valor correspondente à entrada mais recente.

Assinala que foi utilizado como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a inteligência de que o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial

localizada no Estado da Bahia, sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, deve-se adotar a entrada de maior valor, pois mais benéfico para o contribuinte.

Afirma que se retirou apenas o PIS e o COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis, tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1), que reproduzem.

Registra que apesar da mencionada orientação ser datada de 08/01/2010, como se trata meramente de norma procedimental, a mesma se aplica a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e §1º do art. 144, ambos do CTN, cujo teor reproduzem.

Observa que o posicionamento doutrinário assevera que estas são as características dos tributos recuperáveis.

Assinala que por força mandamento constitucional fica evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, inciso I. Assim, o art. 56, inciso V, alínea "a", do RICMS-BA/97, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, §7º, inciso I, que, por sua vez, está amparada na Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando creditamento a maior nos livros de entradas e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Reporta-se sobre os pareceres emitidos pelo tributarista Ives Gandra Martins, nos quais este diz que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato ***"equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa."***

Ressalta que exatamente isto é o que defende. Diz que como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da transferência interestadual, pois o inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, refere-se a mesmos titulares, opera-se a citada equivalência.

Diz que se ocorre uma equivalência "À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA", cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Acrescenta que, conforme já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS. Frisa que assim também está consignado na doutrina Contábil, que é mais adequada para definir esse ponto específico.

Conclui que, desse modo, o "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE" deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Reporta-se sobre o significado da expressão "VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE".

Enfatiza, inicialmente, que a base de cálculo do imposto, por força do art. 146, III, "a" da CF, deve estar prevista em lei complementar.

Diz que neste sentido, para evitar prejuízos aos Estados de origem e destino, haja vista que o contribuinte poderia precificar qualquer valor à operação, a LC 87/96, no seu §4º do art. 13, restringiu as hipóteses em três situações, que transcrevem "§ 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."*

Consiga que pelo visto, buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (LC) 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando-se 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.

Frisa, no entanto, que este comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na base de cálculo quando se trata de operações de transferência interestadual, como diz será demonstrado.

Quanto ao inciso II do § 4º do art. 13 da referida LC, observa que a base de cálculo é o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA ou o CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO. Acrescenta que sendo o CUSTO DE PRODUÇÃO, obviamente que na sua composição não existe ICMS, pois este vai ser embutido na base de cálculo quando da efetiva operação de transferência interestadual.

Afirma que mesmo ocorrendo várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a base de cálculo será sempre a mesma ou a original, i.e., o CUSTO da mercadoria produzida. Registra que assim decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no único Acórdão que tratou dessa matéria até o momento (REsp. 1109298-RS).

Salienta, ainda, com relação ao CUSTO DE PRODUÇÃO, que a LC deu um entendimento restritivo ao custo, pois limitou a base de cálculo ao somatório de alguns elementos do custo da mercadoria produzida (matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento).

Observa que, por outro lado, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (empresa = contribuinte = sociedade empresarial) localizados em Estados diferentes, por não haver negócio mercantil, não há de se falar em negócio jurídico que revele um valor comercial para a operação.

Diz que pensamento similar deve ser empregado para a hipótese do inciso I, sendo que agora se aplica este dispositivo quando a remetente for empresa comercial; já a segunda diz respeito a remetente ser empresa industrial; e a terceira será tomada como parâmetro quando se tratar de produtos primários.

Observa que se a atividade da empresa é mercantil e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens adquiridos de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do estoque de uma unidade para outra do mesmo grupo empresaria, sendo indubitoso 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 art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que seria o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido.

Salienta que da mesma maneira que ocorre com o "CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA" (inciso II), o "CUSTO DE AQUISIÇÃO OU O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR)" será praticamente o mesmo, ainda que ocorram várias intermediações entre os estabelecimentos da empresa, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de Centros de Distribuição.

Ressalta que a empresa comercial compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao estoque da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de transferência de uma filial para outra, vai ocorrer

apenas e simplesmente movimentações do estoque da empresa, até que uma delas efetua a operação comercial de venda.

Observa que se o VCEMR ficar neutro dificulta muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtêm vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS. Apresenta alguns exemplos sobre a possibilidade desse planejamento tributário.

Reporta-se sobre a Composição do Custo de Aquisição

Registra que o custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificados até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.

Quanto aos registros contábeis nas operações de compra de mercadorias assinala que: "Mercadorias são artigos adquiridos pelo comércio para revenda em seus estabelecimentos, seja a varejo, seja em atacado.

No que tange aos tributos recuperáveis observa que:

O valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias. Desta forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal.

O mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e COFINS, quando recuperáveis.

No caso do IPI, se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias.

Relativamente ao frete consigna que:

O valor do frete pago pelo transporte de mercadorias será registrado como parcela integrante do custo de aquisição.

Reporta-se sobre empresa que não mantém controle de estoques.

Consigna que na empresa que não mantém controle de estoques, usualmente as compras são registradas em contas de resultado específicas (Compra de Mercadorias, ICMS sobre Compra de Mercadorias, Fretes sobre Compras) sendo que na data de apuração dos resultados se faz o levantamento físico dos estoques para a contabilização do valor a débito de estoques e a crédito de conta de resultado, chamado "Estoques Finais de Mercadorias".

Comenta sobre o IPI não recuperável.

Observa que a empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto.

Reporta-se sobre os registros contábeis (D – Débito; e C – Crédito) que são realizados:

1. Registro do valor total da nota fiscal do fornecedor:

- D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)
  - C – Fornecedores – Seabra Cia. Ltda. (Passivo Circulante)
2. Registro do ICMS recuperável:
- D – ICMS a Recuperar (Ativo Circulante)
  - C - Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)
3. 3 – Registro do frete:
- D – Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)
  - C - Fornecedores – Transportes Paulista Ltda. (Passivo Circulante)
4. Parcelas de crédito do PIS e COFINS não cumulativos:
- D - PIS a Recuperar (Ativo Circulante)
  - D - COFINS a Recuperar (Ativo Circulante)
- C.Estoques de Mercadorias (Ativo Circulante)". (FONTE: Disponível em: [www.portaldacontabilidade.com.br](http://www.portaldacontabilidade.com.br); acesso em 07.03.2016).*

Conclui que, para a situação em que os tributos recuperáveis são excluídos da base de cálculo BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO), a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado, para qualquer unidade da Federação, não importando qual a filial que venha a receber a mercadoria. Acrescenta que definido o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original, a BC continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Prosseguindo, trata da retroatividade da Instrução Normativa n. 52/2013. Registra que o posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), já se encontra arrolado no texto do Auto de Infração.

No que tange a questão suscitada pelo impugnante referente ao ICMS-ST, no sentido de que deveria ter sido somado à base de cálculo, consigna que não tem sentido querer a equiparação das operações internas com aquelas oriundas de transferências interestaduais.

Observa que nas operações internas o ICMS-ST deve ser acrescido à base de cálculo (valor correspondente à entrada mais recente - VCEMR) porque houve o encerramento da fase de tributação e, assim sendo, esta parcela passa a ser um item do custo de aquisição.

Acrescenta que, diferentemente, nas operações interestaduais ocorre nova etapa de tributação e cabe ao contribuinte pedir o ressarcimento do ICMS pago na unidade de origem das mercadorias objeto de transferência interestadual, razão pela qual o ICMS, na formação da base de cálculo (VCEMR), deve ser excluído, haja vista se tratar de tributo recuperável.

Destaca que isto é facilmente comprovado pelas próprias legislações das unidades federadas que fizeram as transferências interestaduais, consoante documentos anexados.

Relativamente à alegação defensiva de tributação diferenciada do PIS (1%) e COFINS (4,67%) quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus, observa que elaborou novos demonstrativos considerando essa situação específica da tributação diferenciada do PIS e COFINS, relatada a fl. 64 dos autos, sendo o débito total reduzido de R\$929.382,95 para R\$ 791.055,78. Registra que os documentos anexados constam em meio físico quanto em meio eletrônico.

Em suas considerações finais, consigna que a questão debatida neste PAF consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Aduz ainda se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da



nãocumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Observa que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. Acrescentam que, no entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembra que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Conclui que uma unidade federada está deixando de arrecadar o que lhe é devido e, segundo a clássica lição de Aliomar Baleeiro, receita pública.

Diz ser exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização.

Transcreve parcialmente o teor do voto do Ministro do STF, Ministro Gilmar Mendes no RE 560626/RS, Plenário, 12/06/2008.

Assevera ser vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, inciso III, alínea “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Diz que com base no que foi exaustivamente demonstrado, prefacial trazer à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infra-escrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido?

Aduz que neste esteio legal, alicerçada na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, é natural e evidente que: (1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.

Afirma ser óbvio que, consoante a inteligência das normas balizadoras contidas no art. 13, §4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas alhures.

Diz ser patente que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).

Destaca que os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.

Explica que, em face do expendido, um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96 conduz, inequivocamente, à conclusão de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros tratadas neste trabalho de auditoria fiscal-contábil.

Frisa que nesse diapasão, o Estado da Bahia apenas editou a Instrução Normativa nº 52/2013 para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente, adotando novos critérios para apuração do ICMS devido. Finaliza a peça informativa opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Cientificado da informação fiscal o autuado se manifestou (fls. 255 a 259). Consigna que, conforme destacado em na defesa vestibular, a Fiscalização objetivando calcular os valores a título de PIS e COFINS que, supostamente, deveriam ter sido excluídos da base de cálculo do ICMS devido nas operações de transferências, aplicou, sem qualquer distinção, as respectivas alíquotas de 1,65% e 7,6%, sobre o valor de todas as operações de aquisição por parte do estabelecimento de origem. Por consequência, ao deixar de analisar especificamente os produtos envolvidos e suas respectivas origens, é dizer, realizar uma análise “caso a caso” da tributação conferida para essas operações, acabou por desrespeitar a legislação aplicável implicando na exigência em valor bastante superior àquele que seria devido.

Afirma que tanto é assim que, após protocolo da competente impugnação, por ocasião das “Informações Fiscais”, a própria Fiscalização concluiu pela “*procedência parcial*” do feito reduzindo o crédito tributário de R\$929.382,95 para R\$791.055,78.

Salienta que as informações fiscais trazidas aos autos apenas corroboram as alegações defensivas e demonstram as falhas por parte da Fiscalização originária, sendo mister que se cancele a exigência e não simplesmente sua manutenção parcial, inclusive, por afronta ao artigo 142, do CTN.

Assevera que não restam dúvidas de que essa deturpação, nos valores erroneamente lançados no levantamento fiscal, acabou por desvirtuar e majorar a exigência, em evidente excesso de exação, fato esse que macula o lançamento.

Lembra que sendo o procedimento de lançamento a aplicação objetiva da lei, nele não se desenrolando propriamente um litígio, mas, sim, uma atividade disciplinada de colaboração para a descoberta da verdade material, de tal forma que não há espaço para premissas e presunções singelas e pessoais, que extrapolam os estritos termos contidos na legislação.

Alega que foi justamente em decorrência das premissas e conclusões equivocadas firmadas pela Fiscalização, sem a devida análise dos documentos fiscais, que se consubstanciou a lavratura do presente Auto de Infração no valor em que originalmente lançado.

Diz que o Auto de Infração, por ser um procedimento administrativo por excelência, deve ser lavrado com base em regras jurídicas muito bem delimitadas, regras estas que, além de prescreverem uma conduta imparcial por parte dos servidores públicos responsáveis pela sua lavratura, estabelecem também critérios objetivos quanto à forma como deve se desenrolar o referido processo investigatório. Neste sentido, invoca e reproduz lição de Alberto Xavier.

Asservera que tendo em vista que o procedimento administrativo concentra em si a aplicação

objetiva da lei, não comportando suposições injustificadas, reitera que foi arbitrária a postura da Fiscalização em presumir as alíquotas de PIS e COFINS (1,65% e 7,6%) que utilizou para proceder a glosa de tais créditos.

Alega que muito embora o raciocínio elaborado pela Fiscalização faça com que a partir de tal indício seja presumida a infração, isso não é suficiente. Acrescenta que ela deve sempre buscar a certeza da ocorrência do ilícito tributário e não, a partir da presunção, constatar com toda certeza a ilicitude e determinar a aplicação de penalidade. Aduz que nessa toada, inclusive, se posiciona a melhor doutrina. Reproduz ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, *A Prova no Processo Administrativo*, in Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2005, págs. 562/563).

Relembra que o CTN, em seu artigo 142, determina que a atividade de lançamento exercida pelas Autoridades Fazendárias implica verificação do fato gerador da obrigação correspondente, conforme transcrição que apresenta.

Observa que tal verificação exige seja apurada a verdade dos fatos, ou seja, a Autoridade Fazendária deve realizar investigação aprofundada demonstrando a existência da relação de causalidade entre o apurado e o fato que pretende dar por ocorrido, sem qualquer interesse no resultado final. Observa que o trabalho fiscal não pode se pautar em tentativa e erro.

Reitera todas as demais razões aduzidas na impugnação inicial, indicadas nos seguintes tópicos:

- incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante a outro Ente Federativo;
- base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- irretroatividade das inovadoras disposições da IN 52/2013;
- conceito de “CUSTO DE AQUISIÇÃO” para quantificação da base de cálculo da operação de transferência interestadual;
- descabida aplicação de penalidade – multa de ofício.

Finaliza a manifestação requerendo a nulidade ou, no mérito, a improcedência do Auto de Infração.

Um dos autuantes se pronunciou (fl. 266) opinando pela procedência parcial do Auto de Infração com a redução do valor do débito de R\$929.382,95 para R\$791.055,78.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.

Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade.

Verifico que a alegação defensiva de existência de desacertos cometidos pela Fiscalização, os quais ensejam o cancelamento da autuação, não pode prosperar.

Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 qualquer determinação no sentido de que, após devidamente intimado o contribuinte do início da ação fiscal - conforme feito corretamente pela Fiscalização, no presente caso - seja novamente intimado do resultado do trabalho fiscalizatório.

Na realidade, após intimar o contribuinte para apresentação de livros e documentos fiscais e demais elementos necessários ao desenvolvimento do trabalho fiscal, nada impede que a

Fiscalização, se entender necessário, solicite esclarecimentos ao contribuinte, inclusive sobre o resultado apurado antes da lavratura do Auto de Infração. Entretanto, assim não procedendo não há que se falar em nulidade por ausência de intimação, haja vista que, conforme consignado acima, inexistia no RPAF/99 qualquer determinação neste sentido.

Não procede a alegação defensiva que os vícios cometidos no procedimento de fiscalização, em que não foi oportunizada a ampla defesa e o esclarecimento dos fatos de forma efetiva, enseja a nulidade integral do Auto de Infração, por inobservância ao disposto no art. 142 do CTN.

O exercício do direito de defesa e do contraditório foi plenamente assegurado no presente processo, tendo o autuado apresentado o seu inconformismo quanto à autuação de forma clara e bastante detalhada, inclusive, em face de suas alegações, o valor do débito foi reduzido, conforme será visto no exame do mérito.

Argui o impugnante a nulidade do lançamento por incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante a outro Ente Federativo.

Também não acolho a nulidade arguida sob esse fundamento.

Isso porque, conforme a autuação e consignado na Informação Fiscal por um dos autuantes, *a questão debatida neste PAF consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.*

Consignou o Auditor Fiscal que prestou a Informação Fiscal ser vedado às legislações ordinárias dos Estados, como fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, “i” (para o ICMS), bem como no art.146, inciso III, alínea “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.

Ou seja, a autuação diz respeito à glosa de crédito fiscal utilizado indevidamente, em razão de o Estado de origem das mercadorias *ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação*, ocasionando prejuízo ao Estado de destino, no caso a Bahia.

Desse modo, considero que o Estado da Bahia tem sim competência para efetuar a glosa do crédito fiscal do ICMS, cuja base de cálculo nas transferências tenha sido apurada no Estado de origem de forma ampliada, conforme consignado pela Fiscalização.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, em razão de no levantamento a Fiscalização não ter considerado que os produtos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, cuja tributação do PIS e da COFINS é diferenciada, uma vez que o valor do crédito apropriado é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS), nos termos do artigo 3º, §12º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º, §17, III, da Lei nº 10.833/2003, indeferi-o, haja vista que na Informação Fiscal a Fiscalização acatou a alegação defensiva e corrigiu o equívoco apontado, o que resultou na redução do valor do débito originalmente apontado no Auto de Infração.

No mérito, cabe consignar que a jurisprudência prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de

que é cabível a glosa de crédito fiscal em situações semelhantes à tratada neste Auto de Infração, a exemplo do Acórdão CJF Nº. 0327-11/15, cujo Voto proferido pelo ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, reproduzido abaixo, apresenta os fundamentos que culminaram no julgamento pela procedência da autuação:

*No mérito, constato que o recorrente argumentou que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias deve estar incluso o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação, contestando o procedimento previsto na Instrução Normativa nº 52/13.*

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

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

*O Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 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.*

*A citada instrução normativa reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devendo 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, afirmando que:*

*... 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 (i) 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.*

*No que se refere às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, observo que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, são previstos no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00, portanto, legal e conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.*

*Quanto ao pedido formulado pelo patrono do recorrente, na assentada de julgamento, da exclusão da multa aplicada, diante do posicionamento favorável do representante da PGE/PROFIS, entendo que se encontra presente neste processo situação que enseja a aplicação dos artigos 100, II e III, e 106, I, os do CTN.*

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

*O procedimento fiscal antes adotado, os consequentes lançamentos de ofício realizados e julgados procedentes, e neste sentido o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN.*

*Constato que no período de janeiro a junho/2008, alvo da acusação fiscal, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, que embora tenha agido em desconformidade com a legislação acerca da composição da base de cálculo, o fez antes de tornada pública a interpretação que Fisco e contencioso administrativo tributário estadual que veio a ser adotado posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, para efeito da composição da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais.*

*E uma vez que a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, especificamente na lide agora em exame configura-se a situação prevista no artigo 106, I, in fine, do CTN, resta inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo.*

*Assim sendo, coaduno-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, no sentido de que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração, ressaltando que este posicionamento já foi adotado por esta CJF em apreciação da mesma matéria que culminou na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0012-11/15.*

*Pelo 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.*

Conforme se verifica da leitura do voto acima reproduzido, o ilustre Conselheiro abordou os aspectos atinentes à metodologia aplicada pelos autuantes com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, inclusive observou que a Instrução Normativa nº 52/2013 reflete o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, no sentido de que, para fins de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, § 4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Considerando os fundamentos esposados no voto acima referido e transcrito os quais acolho como parte integrante deste meu voto, a autuação, no presente caso, se apresenta correta.

Entretanto, cumpre fazer dois registros.

O primeiro atinente a alegação defensiva referente ao ICMS-ST, no sentido de que este deveria ter sido somado à base de cálculo. Coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante que prestou a informação fiscal que não faz sentido querer a equiparação das operações internas com aquelas oriundas de transferências interestaduais.

Conforme muito bem observado pelo referido autuante, nas operações internas o ICMS-ST deve ser acrescido à base de cálculo (valor correspondente à entrada mais recente - VCEMR) porque houve o encerramento da fase de tributação e, assim sendo, esta parcela passa a ser um item do custo de aquisição.

Por outro lado, nas operações interestaduais ocorre nova etapa de tributação e cabe ao contribuinte pedir o ressarcimento do ICMS pago no Estado de origem das mercadorias objeto de transferência interestadual, razão pela qual o ICMS, na formação da base de cálculo (VCEMR), deve ser excluído, haja vista se tratar de tributo recuperável.

O segundo registro referente à alegação defensiva de existência de tributação diferenciada do PIS (1%) e COFINS (4,67%) quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus. De fato, tal alegação se apresenta pertinente, tendo sido acolhida acertadamente pelo autuante que prestou

a informação fiscal que, inclusive, elaborou novos demonstrativos observando esta situação específica da tributação diferenciada do PIS e COFINS, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração de R\$929.382,95 para R\$ 791.055,78, conforme fls. 224.

Diante disso, a infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$791.055,78.

Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante de exclusão da multa, cumpre observar que a competência desta Junta de Julgamento Fiscal está adstrita a apreciação de pedido de dispensa ou redução quando se tratar exclusivamente de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso do Auto de Infração em lide, já que a matéria diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação principal.

Entretanto, vale observar que em situações semelhantes à tratada no presente Auto de Infração, as Câmaras de Julgamento deste CONSEF têm decidido pela exclusão da multa, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0012-11/15 e CJF Nº. 0327-11/1, sendo que deste último pode ser verificado no voto acima reproduzido.

Diante disso, cabe ao contribuinte, querendo, formular o pedido de exclusão da multa junto à Segunda Instância deste CONSEF - Câmaras de Julgamento Fiscal - a fim de que seja apreciado e, se for o caso, atendido.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/15-1**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S.A. (VIA VAREJO S.A.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$791.055,78**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR