

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0011/16-8
AUTUADO - LOJAS RIACHUELO S/A
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO e OUTROS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 02.12.2016

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0204-02/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Não acolhido o argumento de que o método do cálculo utilizado, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois os incisos I e II desta Lei, embora com linguagens diferentes, traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de lançamento de ICMS em única infração, no valor de R\$213.288,99 acrescida de multa de 60%, devido à utilização de crédito fiscal indevido de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. O erro na determinação da base de cálculo está prevista no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

O impugnante apresentou defesa às fls. 51/115. Alega que comprovará nesta peça que o Auto de Infração é injusto e que deverá ser considerado nulo, tornando inexistente o crédito tributário dele decorrente. Em que pese o r. trabalho do Sr. Fiscal, a infração imputada à Empresa Impugnante não merece subsistir pois a forma com a qual foi realizado não constitui documento hábil para comprovar qualquer infração ou afronta à legislação do Estado da Bahia.

A Fiscalização, elaborou a seguinte 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 esta 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) o Sr. Agente Fiscal procede o cálculo da base de cálculo com a inclusão do impostos e o cálculo da base de cálculo sem inclusão dos impostos, e calcula a **diferença** entre estas bases de cálculo;

5º) após, sobre os valores correspondentes às diferenças entre as bases de cálculo, aplica alíquota de 12% correspondente às operações de saídas do Centro de Distribuição de Natal – RN para as Filiais localizadas na Bahia. Este é o valor do estorno de ICMS, PIS e COFINS encontrado pela Fiscalização.

Imprescindível ressaltar que o método da r. 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 é ilícito. Nessa linha de raciocínio, os r. Agentes Fiscais do Estado da Bahia criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, § 4º da Lei Complementar 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente).

Ao utilizar método não previsto em lei para lavrar o auto de infração, o Fisco afrontou o **Princípio da Verdade Material**, o qual norteia o processo administrativo tributário. O Princípio da Verdade Material determina à autoridade fazendária agir com diligência na apuração dos fatos durante a fiscalização. Nesse sentido, em razão da fragilidade do método utilizado para lavrar o auto de infração é possível concluir que **o Auto de Infração é nulo**. Portanto, o auto de infração deverá ser liminarmente anulado, cancelando-se o crédito tributário dele decorrente.

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. A r. fiscalização alega que a Impugnante teria utilizado como base de cálculo nas operações interestaduais de transferência na aquisição de mercadorias de terceiros, valores superiores àqueles estabelecidos em *lei complementar, convênios* ou *protocolo*, uma vez que não expurgou o ICMS, o PIS e a COFINS do valor da mercadoria transferida.

Cumprido esclarecer que a diferença apontada pela Autoridade Fiscal consiste 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)!

Ora, cumpre salientar que a Impugnante realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar 87/96 no artigo 13, inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, a Impugnante efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

1º - Compra de Mercadorias para Revenda. Os fornecedores podem estar localizados dentro ou fora do Estado do Rio Grande do Norte: CD Natal adquire mercadorias de terceiros.

2º - Entrada da Mercadoria no CD Natal: CD Natal – Lojas Riachuelo dá entrada na mercadoria, sem agregar qualquer valor à mercadoria adquirida.

3º - Entrada da mercadoria no Estado da Bahia, mediante operação de Transferência recebida do CD Natal: **ICMS Normal**- Entrada na Bahia – a empresa se credita de 12% e paga 17% na saída (venda PDV).

Indubitavelmente, é descabida a exigência feita pela r. Fiscalização do Estado da Bahia no sentido de que a Impugnante diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída. O presente Auto de Infração está respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da Impugnante tenha sido equivocada.

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. Importante analisar o alcance do artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar 87/96 no que tange à base de cálculo do imposto. Nessa linha de raciocínio, não há que se punir a conduta da **Impugnante** haja vista que esta atua no ramo do **comércio varejista** e portanto, sua atividade subsume-se ao **Inciso I da Lei Complementar 87/96**, ou seja, para a Impugnante, a base de cálculo do imposto **é o valor da última entrada!**

Considerando que no RICMS da Bahia não há qualquer menção a expurgo de ICMS, de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, a Impugnante verificou a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para constatar 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;**” (Grifos Nossos)

Nesse sentido, em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, a Impugnante não encontrou nenhum comando que a obrigue ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais. Portanto, o procedimento utilizado pela r. Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o consequentemente, inexigível o crédito tributário dele decorrente.

Não obstante no tópico anterior a Impugnante tenha trazido, argumentos legais para refutar a presente autuação, no item a seguir, a Impugnante irá demonstrar a aplicabilidade da legislação às operações praticadas pela Impugnante. Ora, a definição da base de cálculo do ICMS está na Constituição Federal e principalmente em Lei Complementar e não há plausibilidade do Sr. Agente Fiscal adotar procedimento que não encontra abrigo em nenhum destes comandos. Não há na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pela Impugnante.

Alguns Estados determinam que nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma Empresa o valor da transferência não pode ser inferior ao do custo. Observe-se que a Lei Complementar 87/96 não determina em nenhum de seus dispositivos, qual é a definição “valor da entrada”. Não há também no Estado da Bahia ou em legislações ordinárias, a definição do conceito do “valor da entrada”. 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.

Por conseguinte, não há outra conclusão senão afirmar que “o valor da entrada mais recente” utilizado pela Impugnante é o valor pelo qual o Remetente (CD NATAL) tenha recebido em data mais recente mercadorias da mesma espécie e por este valor as tenha remetido para suas Filiais localizadas na Bahia e cujo crédito gerado está em conformidade com os dispositivos previstos em lei. Portanto, o presente auto de infração não encontra guarida na legislação do ICMS e deverá ser anulado, cancelando-se o crédito dele decorrente.

Consoante os Srs. Agentes Fazendários da Bahia o valor utilizado (base de cálculo do ICMS) estaria superior ao previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, e a transferência interestadual do CD Natal para as Filiais localizadas na Bahia teriam gerado, na Filial Bahia (ora Impugnante) creditamento de ICMS em valor acima do permitido no ordenamento legal. No entanto, o crédito lançado pela Impugnante corresponde rigorosamente ao tributo incidente na etapa anterior de acordo com a legislação pertinente (art. 155, § 2º, inciso I da Carta Magna e art. 19 da Lei Complementar 87/1996).

Ademais, o Estado da Bahia ao lavrar esta autuação quebra 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 do que o devido. O Estado da Bahia nesta autuação alega, equivocadamente, que a Impugnante recolheu mais impostos para o Estado de origem (FILIAL/CD/RN) em prejuízo ao para o Estado Baiano. Todavia, tais argumentos não devem subsistir, pois, através do **Pacto Federativo**, os Estados se comprometem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação. Portanto, a Impugnante comprova mais uma vez que a manutenção do auto de Infração é injusta e afronta o Federalismo Fiscal por isso, deverá ser julgado improcedente o auto de infração em apreço.

O presente Auto de Infração está respaldado na Instrução Normativa 52/2013. Todavia, é preciso salientar 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. No Direito Tributário há limitações ao poder de tributar, bem como à vigência das normas em nosso ordenamento jurídico.

Ressalte-se 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. Em oposição à IN 52/2013, as instruções normativas são normas expedidas para interpretar uma lei, no entanto NÃO podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Não é o que ocorreu no caso em tela, uma vez que o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a IN 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo. Ora, a IN 52/2013 não pode ter tal efeito haja vista que da forma como está, caracteriza flagrante afronta à Hierarquia das Leis e ao Princípio da Legalidade. Desse modo, Lei é ato normativo cogente, impessoal, geral e abstrato proveniente do Poder Legislativo.

Outrossim, o Princípio da Irretroatividade também está, ainda que de maneira genérica, no inciso XXXVI do art. 5º da Carta Magna impedindo que um tributo seja cobrado ou majorado em face de fatos geradores havidos em períodos pretéritos àqueles da égide da lei que os haja instituído ou majorado. Ressalte-se que o Princípio da Irretroatividade Tributária existe para trazer segurança jurídica para o Contribuinte, que é sem dúvida, a parte mais fraca em razão ao Poder de tributar do Estado. Seu objetivo é assegurar certeza quanto aos atos pretéritos praticados a fim de que seja direcionada a vigência da lei nova para o futuro.

Assim, o Princípio da Irretroatividade Tributária objetiva coibir arbitrariedades oriundas do Estado e reconhecer os direitos individuais garantidos, bem como trazer estabilidade nas relações

sociais. Outrossim, a Instrução Normativa nº 52/2013 expedida pelo Poder Executivo do Estado da Bahia **afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional.**

Que, o **Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado IMPROCEDENTE** pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (Ofício nº 0171/13 - Acórdão JJF nº 0112/01-13). Não há qualquer plausibilidade na presente autuação visto que a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual já rejeitou autuação praticamente idêntica. Não satisfeita, a Autoridade Fazendária inovou e resolveu, nesta nova autuação, expurgar também o PIS e a COFINS.

Outrossim, a Impugnante no Auto de Infração nº PROCESSO - A. I. Nº 206891.0016/12-7, acórdão proferido pela JJF nº 0112-01-13, cuja decisão final fora desfavorável à Impugnante contém VOTO Divergente proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO. 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.

Não bastasse todo o exposto na explanação de mérito, o valor da multa aplicado ao Auto de Infração é totalmente abusivo e excessivo (60%) e consta no v. acórdão que o I. Julgador não pode alterar multa aplicada pois não teria competência para fazê-lo. No entanto, a multa somente deve ser aplicada nos caso de dolo ou fraude o que indubitavelmente não ocorreu no caso concreto.

A aplicação da multa punitiva (neste caso em percentuais de 60%) ofende o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional pois este comando determina que no caso de pagamento de tributos por homologação (por exemplo, PIS, COFINS, ICMS, IPI) o Contribuinte é quem deve tomar a iniciativa de declarar. Ora, se a obrigação tributária abrange tributo e penalidade, esta, quando excessiva, será confiscatória, pois *“as penalidades financeiras decorrentes das relações jurídicas tributárias estão alcançadas pela vedação do confisco”*.

Diante do exposto, o Auto de Infração lavrado contra a Impugnante não merece prosperar à medida que:

I) preliminarmente, ocorreu **Nulidade** em razão do método utilizado por esta r. Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico;

II) procedimento utilizado pela. r. Autoridade Fiscal é totalmente arbitrário e não possui previsão legal, haja vista que nosso ordenamento jurídico prevê que a **base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente)**;

III) a fiscalização ao aplicar o disposto na IN 52/2013 está retroagindo seus efeitos, e alcançando períodos pretéritos à sua existência, afrontando assim o Princípio da Legalidade, o que reforça a alegada inconstitucionalidade do ato contra o Contribuinte;

IV) houve flagrante **efeito confiscatório** ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

Por todo o exposto, a Recorrente vem respeitosamente perante V. Sas., requerer:

(I) seja acolhida a preliminar de Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja decretado nulo, cancelando-se a infração;

(II) caso a preliminar não seja acolhida, **seja julgada totalmente procedente a Impugnação, a fim de que seja cancelado o auto de infração em apreço** em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, do PIS e da COFINS, da **base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular**;

(II) caso não seja julgada procedente a presente Impugnação, **que seja reduzida a multa aplicada à Impugnante**, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.

A informação fiscal foi apresentada às fls. 126/162. Dizem os autuantes que para uma construção lógica sobre a questão objeto deste Processo Administrativo Fiscal - P.A.F., 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. Nesta ordem, portanto, 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:

Art. 155. (...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, (...).

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; ... (g.n)

Como visto acima, 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.

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.

Como visto, há um imperativo registrado no texto constitucional asseverando que a base de cálculo do ICMS deve ser fixada ou definida em Lei Complementar. E dessa forma atuou o legislador. Eis o que consta da LC nº 87/96 e suas alterações (art. 13, § 4º, I):

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; (g.n.),

Do texto positivado ora exposto, pode-se concluir, sem resquício de dúvidas, que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma CORRESPONDÊNCIA com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos 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, conforme será adiante melhor explicado.

Em função da clareza solar da dicção do texto normativo inserto na Lei Complementar, não escapando, portanto, a qualquer tipo de intelecção ampliativa, 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 87/86.

Aliás, 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 parágrafo quarto do artigo 13º da LC 87/96. Quanto aos seus impactos, vale registrar 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.

De início, cabe aqui registrar e ressaltar que, em nenhum momento, **foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal. O trabalho realizados pelos Auditores tem total amparo na legislação do ICMS, conforme** será abordado quando da apreciação do MÉRITO, bem como foi lastreado na I.N. 52/2013 que ESCLARECE essa questão, sendo considerada, portanto, norma de caráter meramente INTERPRETATIVO. Sendo norma INTERPRETATIVA, a mesma retroage para atingir fatos geradores pretéritos, em consonância com o art. 106, I do CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN), transcrito no corpo do Auto de infração sob apreciação. Ainda, a referida norma é também meramente PROCEDIMENTAL, pois institui novos critérios de apuração e, desta maneira, de acordo com o art. 144, § 1º do CTN, também retroage para alcançar fatos geradores anteriores.

A Lei Complementar no 87/96, em seu art. 13, § 4º, I, prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DE MERCADORIAS COMPRADAS DE TERCEIROS, sendo este valor o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO (junto a terceiros) DAS MERCADORIAS PARA INCORPORAÇÃO AO ESTOQUE DA EMPRESA, JÁ QUE ESSA TRANSFERÊNCIA SE EQUIVALE À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA. Como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os TRIBUTOS devem ser neutralizados e o princípio da não-cumulatividade devidamente obedecido.

Assim sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, deve-se excluir os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentar todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no ESTOQUE da empresa. Isto posto, o resultado desta Auditoria Fiscal-contábil implicou a presente autuação que foi baseada nos arquivos dos SINTEGRA e/ou SPED entregues e/ou fornecidos pelo contribuinte em meio eletrônico (fls. indicadas no índice), isto é, os arquivos eletrônicos foram apresentados pela própria empresa.

Assim sendo, por força e em consonância com as decisões do CONSEF/BA, transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA (VCEMR), QUE É O EQUIVALENTE AO VALOR DA ÚLTIMA MERCADORIA QUE DEU ENTRADA NO ESTOQUE DA EMPRESA EM DATA IGUAL OU ANTERIOR À DATA DA SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA para este Estado. Para tanto, na definição ou composição do VCEMR, retirou-se o ICMS, O PIS e a COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) da operação de contabilização da última ENTRADA das MERCADORIAS NO ESTOQUE (até a data da SAÍDA em transferência interestadual) e, ato contínuo, para a formação da BASE DE CÁLCULO (BC) das operações subsequentes de SAÍDAS, incluiu-se o ICMS (pois este integra a própria BC, de acordo com o STF), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de TRANSFERÊNCIAS para Bahia.

Neste sentido, reitera-se que o "VCEMR" CORRESPONDE AO VALOR DO ÚLTIMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA CONTABILIZADO NO ESTOQUE DA EMPRESA e isto apurado na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a BAHIA. Por outro lado, também cabe registrar que na hipótese eventual de ocorrência de várias entradas na filial situada em outro Estado e na mesma data, foi apurado o MAIOR valor dessas operações (pois mais benéfico para o Contribuinte), de sorte a se determinar o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE NO ESTOQUE DA EMPRESA naquela unidade da Federação. Para tanto, como já asseverado, foram retirados o ICMS, o PIS e o COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) referentes às operações de ENTRADAS NO ESTOQUE DA EMPRESA e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado (operações com destino à BAHIA), utilizando-se a respectiva alíquota de ORIGEM.

Seguindo essa linha procedimental, consignado está no rodapé do citado demonstrativo (fls. indicadas no índice) que foi considerado o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, o qual corresponde "ao VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA na unidade federada de origem, na mesma data ou em data anterior à transferência interestadual para a BAHIA". 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, utilizando-se a respectiva alíquota de origem.

Por fim, para validação do referido procedimento, importante trazer à baila o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) - Estoques, que assim dispõe http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf) para também dar respaldo ao trabalho ora efetuado:

"11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), 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 devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)" (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).

De igual maneira, é o que está pacificado também na doutrina contábil, conforme segue:

"[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS, PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se 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. [...]. (g.n.)

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação." (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. - 6. reimpr. - São Paulo : Atlas, 2006, p. 126).

"[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques." (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. - São Paulo : Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

Agora, cabe também trazer à tona os dispositivos do CTN sobre a norma interpretativa e sobre a necessidade de obediência à legislação, aqui incluído-se a Instrução Normativa, que também INSTITUIU NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO do IMPOSTO.:

Artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Neste diapasão, é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto.

Da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa.

De igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ademais, além de deixar claro que a I.N. 52/13 é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter PROCEDIMENTAL, AO INSTITUIR NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, pois adota mecanismos claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR).

No entanto, o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto 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.

Podemos dizer, que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-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 expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

É 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 expresso*.

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 Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comento:

“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.”

Numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado neste trabalho, 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 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.

Para tal desiderato, é de grande valia a transcrição do 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:

Assim sendo, utilizou-se 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 neste Estado (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.

Como visto, por força de 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, I. Assim, o art. 56, V, “a”, do RICMS/BA, dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, 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, como dito acima, 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.

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, *ipsis litteris*: "§ 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."

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.

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.

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 EMPRESARIAL.

Portanto, não resta dúvida de 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.

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 efetue a operação comercial de venda.

O VCEMR ou o custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – (menos) tributos recuperáveis + (mais) 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 verificado até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.

O valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no VCEMR ou do custo de aquisição das mercadorias junto a terceiros. Desta forma, o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do VCEMR ou 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.

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

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.

REGISTROS CONTÁBEIS (D - Débito; e C - Crédito)

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 – 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; acesso em 07.03.2016).

Neste diapasão, é de conhecimento de todos que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções Normativas são normas complementares ao Decreto. Da mesma forma, como a referida I.N. esclarece a matéria disciplinada, deixou claro se tratar de norma expressamente interpretativa. De igual modo, o RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629 de 09 de Julho de 1999 e alterações, assim preceitua no art. 167, inciso III:

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Ademais, além de deixar claro que a I.N. 52/13 é uma norma nitidamente esclarecedora ou interpretativa, de modo a poder retroagir a fatos geradores anteriores à sua edição, ela também não deixa de ser uma norma de caráter PROCEDIMENTAL, pois adota mecanismos claros para se fixar a base de cálculo para definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR).

Isto posto, a INSTRUÇÃO NORMATIVA sob comento é uma NORMA COMPLEMENTAR que oferece o amparo para a efetivação do PROCEDIMENTO de lançamento realizado pelos Autuantes.

Por outro lado, assim tem se manifestado o próprio Conselho de Fazenda Estadual, conforme ementa abaixo:

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0026/14-9

RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF nº 0229-04/14

ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

INTERNET - 18/08/2015

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0231-12/15

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. *Discordo do Recorrente quando diz que o método do cálculo utilizado, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96, pois os incisos I e II desta Lei, embora com linguagens diferentes, traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista. Excluída, de ofício, a multa aplicada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria. (g;n.)*

Pelo exposto, pode-se afirmar que a Impugnante tem o direito do benefício da DISPENSA DA PENALIDADE pelo cometimento da infração constante deste Processo. “Ex positis”, como demonstrado e comprovado o acerto do presente Processo Administrativo Fiscal, os Autuantes vêm, por meio desta Informação Fiscal, solicitar que os ilustres e competentes julgadores concluem pela PROCEDÊNCIA TOTAL deste Auto de Infração.

VOTO

Inicialmente, devo dizer que quanto à nulidade arguida sobre o lançamento, entendo não prosperar tal pedido. Afirmando isto, porque a descrição inicial da infração - *Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96*, é suficiente para caracterizar a motivação do lançamento, sendo irrelevante aqui, a tipificação e os artigos do RICMS relacionados, tendo em vista o disposto no art. 19 do RPAF - *A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

De outro lado, foram obedecidos os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, e no caso da contestação da instrução normativa e das suscitadas inconstitucionalidades, tais apreciações fogem à competência deste órgão nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Assim, entendo que resta a análise do mérito, sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

§ 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.

Percebo que o Impugnante quando comenta este dispositivo legal, entende aparentemente que os incisos I, II e III são estanques, que não se comunicariam entre si, e que mais especificamente nos casos dos incisos I e II, o primeiro se destina exclusivamente às operações entre contribuintes atacadistas e varejistas e o segundo, às operações de transferências oriundas de contribuinte industrial.

Ora, o legislador em nenhum momento especifica o inciso I para o comércio e o II para a indústria, embora comumente a indústria ao vender aquilo que é produzido, não se fale em entrada mais recente, já que não adquire o produto pronto, mas sim, o fabrica; assim, fala-se apenas no inciso II, o custo da mercadoria produzida, mas é certo que uma indústria pode transferir, além das mercadorias produzidas, outras também já recebidas em transferência de filial da unidade fabril, além de comprar de terceiros, ou mesmo transferir insumos adquiridos e não utilizados na sua produção e neste caso, não há de se falar em custo da mercadoria produzida, já que nem sempre uma indústria produz, mas recebe em transferência de suas filiais.

Creio que existe aqui no caso *in concreto*, uma conexão entre os incisos I e II do parágrafo 4º, sendo ela complementares e não excludentes. Isto porque o legislador quis evidentemente evitar qualquer tipo de margem de valor agregado nas transferências, visto que em princípio não faz sentido se aplicar margem de lucro em operações de mesma pessoa jurídica, porque ninguém obtém lucro transferindo ou “vendendo” mercadorias a si mesmo, a menos que tal “lucro” viesse dissimular vantagens tributárias indevidas; logo, primeiro, é absolutamente sem sentido que no caso de uma mercadoria produzida na indústria fosse transferida para um de mesma titularidade, com valor que não fosse o custo da mercadoria produzida; segundo, em havendo variações de custo ao longo do tempo, e concomitantemente havendo transferência entre indústrias.

Assim, claro está que as operações de transferências entre indústrias não cingem-se exclusivamente ao custo da mercadoria fabricada, mas também às últimas entradas, seja em transferências internas, seja em compras de produto já fabricado ou mesmo de insumos. Assim, da mesma forma que na indústria, o legislador entendeu no caso de operação entre empresas comerciais, deve ser aplicado na base de cálculo, o valor da última entrada, conforme o inciso I, aí entendendo-se o valor de entrada como o valor custo, pelo mesmo princípio aplicado ao inciso II.

Isto porque, uma vez que as operações interestaduais são sujeitas a débito pela saída e créditos nas entradas, quaisquer operações superiores ao custo efetivo das mercadorias, implicaria em óbvio prejuízo ao estado que recebe mercadorias em transferências com preços acima do custo de fabricação, não sendo legal a obtenção de vantagens fiscais em operações interestaduais entre mesmos contribuintes, sendo vedada a margem de valor agregado em tais operações, exatamente para evitar distorções tributárias.

Recentemente o STJ julgou um caso real muito interessante em que a lide versou sobre a base de cálculo nas operações de transferência. Uma empresa foi autuada pelo RS, pela mesma razão aqui em discussão, pois o fisco gaúcho entendeu que nas operações de entrada de mercadorias recebidas por transferência de filial localizada em SP, houve apropriação indevida de créditos de ICMS, por conta da base de cálculo superior à efetivamente devida.

Desnecessário dizer que a indústria paulista tinha incentivos fiscais no Estado de origem e assim, majorando a base de cálculo nas transferências internas, pagava ínfima parcela do imposto devido ao estado de São Paulo.

Vejamos então a ementa do julgamento no STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela 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, a 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 do Centro de Distribuição paulista, a 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 a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado 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 de 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 cálculos 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.

(...)

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte".

(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)

Assim, dentro dessa mesma logística, deve ser interpretado o caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS. Assim, discordo do Impugnante quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista, ou mesmo na hipótese da própria indústria transferir para outro estado, produção recebida de filial dentro do estado, segregando critérios estanques nestes dois incisos. O caso citado da indústria paulista e seu CD é emblemático – houve perfeita equiparação no STJ, acerca do entendimento do que vem a ser última entrada - nada mais do que o equivalente ao custo industrial; a única diferença é que nas aquisições de terceiros, obviamente o lucro agregado na operação se caracteriza como custo para o adquirente, devendo portanto ser incluído na base de cálculo, coisa não permitida na indústria, a menos que a transferência seja de produção também adquirida de terceiros, e não própria.

Tal situação torna-se bem clara, quando uma indústria do mesmo grupo, além da produção própria, recebe em transferência a produção de outra unidade dentro do mesmo estado, e em seguida transfere todo o estoque (mercadorias de produção própria mais as mercadorias recebidas em transferência de outra fábrica do grupo) para um centro distribuidor ou mesmo uma unidade industrial de mesma titularidade em outro estado.

Considerando que as duas mercadorias tiveram mesmo custo, mas a que foi transferida de uma unidade para outra internamente teve o valor do ICMS na operação interna agregada ao preço, as

transferências destas mesmas mercadorias para outro estado, obedeceriam a dois critérios distintos?

A da produção própria seria transferida pelo custo fabril, e a recebida da filial industrial pelo valor da “última entrada”, majorado pelo ICMS que integra a base de cálculo? Certamente que as duas mercadorias devem ser transferidas pelo mesmo valor, e nesse caso, não há alternativa que não seja a exclusão do ICMS embutido no preço da operação interna que antecedeu a transferência interestadual; ou seja, a última entrada pelas transferências ou compras, se confunde com o custo de produção. Do contrário, estaríamos estabelecendo dois pesos e duas medidas para o preço de transferência de mercadorias idênticas em seu custo.

O próprio Impugnante traz uma justificativa do STJ acerca das transferências estaduais, no que diz respeito à interpretação restritiva da LC 87/96 - *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*. (REsp 1109298/RS).

Ora, a interpretação dada neste voto, visa exatamente impedir o direcionamento do valor do tributo ao estado que lhe convier, como foi o caso julgado em relação ao contribuinte paulista. Permitir a interpretação literal do “valor de entrada” citado na LC 87/96, é ir de encontro ao conflito federativo que se quer evitar, pelos motivos expostos desde o início deste voto, quando se exemplificou os critérios de cálculo em transferência entre Bahia e Pernambuco.

Quanto à argumentação acerca do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, que dispõe em seu artigo 2º, que *não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado*, é preciso chamar a atenção para o que diz os parágrafos 1º e 2º do mesmo Decreto 834/69:

§ 1º - *O disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.*

§ 2º - *Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início deste ao Estado onde efetivamente devido.*

Quanto ao fato de que o julgador *a quo*, disse que “*a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia*” conforme voto divergente proferido pela I. Julgadora Dra. Rosany Nunes Nascimento, Acórdão 1ª CJF nº 0092-11/14, referente ao auto julgado favoravelmente à Impugnante em 1ª instância conforme comprova o acórdão recorrido de ofício pela 1ªJF (Acórdão nº 0112-01/13), creio que em nada enfraquece o posicionamento deste voto, visto tais posicionamentos divergentes ocuparem posições vencidas no âmbito da segunda instância deste Conselho, formada por colegiado de seis julgadores, e o assunto ter sido amplamente debatido.

É perfeitamente compreensível que as questões de Direito não se revestem de exatidão matemática, e é próprio da ciência jurídica o estabelecimento de variantes interpretativas, dado que a exegese dos textos normativos estão contaminadas tanto por diferenças de grau cognitivo, como pela profundidade dos estudos de caso *in concreto*, além da jurisprudência nos tribunais superiores, e por fim, de “valores” que o próprio julgador leva consigo em sua formação jurídica e social.

Assim, com a devida vênia aos Relatores nos acórdãos retrocitados e com posicionamento divergente (e vencido), entendo que a aplicação da literalidade da legislação tributária (estritamente o valor da entrada mais recente, sem as devidas considerações de ordem fisco-contábil) não tem o alcance pretendido pelo legislador nem o objetivo da Carta Magna, que é a de evitar conflitos entre as unidades federativas, visto o desequilíbrio fiscal daí resultante.

Devo enfatizar, que a Secretaria da Fazenda de São Paulo, adota o mesmo critério, conforme transcrição resumida da recente consulta tributária nº 2585/2014:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585/2014, de 13 de Fevereiro de 2014.

ICMS - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

*I - Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da entrada mais recente de mercadoria (art. 39, I, do RICMS/2000) é formado pelo custo da mercadoria, que deverá compreender também os valores de transporte, seguros, desembaraço aduaneiro (se for o caso) e **excluir os impostos recuperáveis, pela escrita fiscal.***

II - O ICMS deverá integrar a sua própria base de cálculo nas operações de transferência de componentes entre estabelecimentos do mesmo titular (Art. 49 do RICMS/2000).

Portanto, o entendimento correto é que a base de cálculo na transferência interestadual é formada pelo valor da entrada, acrescido dos custos atribuíveis à aquisição dos produtos, excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria, e acrescentando-se o ICMS a ser debitado na operação de transferência para outro estabelecimento.

Por fim, discordo do argumento de que a instrução normativa não se coaduna com as práticas contábeis por *configurar ato do Executivo que cria tributo, e que retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade*. A instrução normativa não criou tributos, apenas deu a devida orientação aos auditores para execução dos procedimentos, e não há que se falar em irretroatividade da citada instrução, visto não se aplicar às instruções normativas as limitações constitucionais ao poder de tributar, inerentes apenas às leis que criam ou alteram tributos. A IN 52/2013 apenas ratificou e esclareceu entendimento pré-existente e em plena vigência. A este respeito, vejamos o que diz o art. 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a **legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Ainda, nos termos do art. 96 do supracitado diploma legal, a *“legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes*, no que se insere a instrução normativa como norma complementar. Quanto ao pedido de que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório, discordo do pedido quanto ao fundamento, pois a multa é legal e compatível com a infração e a capacidade contributiva do Impugnante. Além disso, falta competência legal e administrativa para esta Junta apreciar tal pedido, devendo ser proposta, nos termos do RPAF, a segunda instância deste Conselho.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0011/16-8**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$213.288,99** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF 11 de novembro de 2016.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIM – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR