

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.3006/16-8  
**RECORRENTE** - MAGAZINE LUIZA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0110-01/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/10/2018

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C/JF Nº 0217-11/18**

**EMENTA:** ICMS CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTO DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Deve ser interpretado no caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS. Assim, no artigo 13º, §4º da Lei Complementar 87/96, deve-se entender que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduzem 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. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF Nº 0110-01/17, que julgou Procedente o Auto de Infração nº 206891.3006/16-8, lavrado em 12/12/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$270.475,36, em razão da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 01.02.23** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, nos meses de julho a dezembro de 2012, janeiro a dezembro de 2013, conforme demonstrativo às fls. 01 a 07.*

*TRATA-SE, PORTANTO, DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART 13, §4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência da infração com fundamento no voto condutor, abaixo transcrito.

**VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre a exigência de ICMS em decorrência de cometimento de infração a legislação do ICMS imputada ao autuado, por haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos.*

*Inicialmente, cumpre apreciar o pedido de perícia formulado pelo impugnante.*

*É cediço que o perito se trata de pessoa habilitada cuja participação decorre da insuficiência de conhecimentos específicos sobre determinada matéria que esteja em julgamento. Por certo que, no presente caso, não há qualquer necessidade de participação de perito, haja vista que a matéria em questão é de pleno conhecimento dos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal.*

*Diante disso, com fulcro no art. 147, II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de realização de perícia.*

*Ademais, mesmo considerando-se o pedido formulado pelo impugnante como de realização de diligência, cabe observar que o impugnante apenas formulou o pedido sem apresentar qualquer elemento que possibilitasse ao órgão julgador identificar a necessidade de diligência.*

*Vale salientar o registro feito pelos autuantes no sentido de que, quanto às mercadorias com tributação monofásica do PIS e do COFINS, apesar de devidamente intimado a apresentar planilha contendo relação com código dos produtos com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada, conforme item IV da Intimação de fls. 19 e 35 dos autos, o impugnante não se manifestou.*

*Registraram, ainda, que, apesar disso, com base nos códigos NCMs desses produtos fizeram uma busca/varredura e detectaram a inexistência de mercadorias objeto de transferências com tributação monofásica e/ou com alíquota zerada. Ressaltaram que, por outro lado, caso existissem mercadorias nessa situação, caberia ao autuado fazer essa demonstração, o que não o fez até o momento da Informação Fiscal.*

*Correto o pronunciamento dos autuantes. Caberia ao impugnante ter atendido a intimação ou mesmo ter apresentado na peça defensiva elementos que justificassem a realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito, o que não fez.*

*Assim sendo, com fundamento no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, também não acolho o pedido de realização de diligência.*

*No mérito, vale observar que a Instrução Normativa 52/13 não trouxe interpretação extensiva ao texto da lei complementar. Na realidade, os esclarecimentos nela contidos acerca da forma de composição da base de cálculo dizem respeito à definição da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” dentro da ciência contábil, mais precisamente nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC. Considerando que a contabilização dos estoques de mercadorias da empresa se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis, correto o entendimento de que o valor correspondente à entrada mais recente equivale ao valor expurgado dos tributos. O acréscimo dos tributos incidentes nas transferências interestaduais subsequentes segue o disposto no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que o ICMS integra a base de cálculo do imposto.*

*A glosa do crédito fiscal indevidamente utilizado, objeto da autuação, não ofende o princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Contudo, para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação tributária. A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96.*

*A glosa da utilização indevida de crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Certamente que não compete ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Entretanto, há que se observar os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar, haja vista que, qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver os créditos fiscais do imposto destacado no documento fiscal.*

*Vale observar que a presente exigência fiscal por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas sim observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados.*

*Em verdade, o que se discute é a extrapolação dos limites estabelecidos para a base de cálculo nas operações interestaduais que repercute em extrapolação da carga tributária que deveria ser exigida dos contribuintes. Neste caso, o Estado prejudicado é o do destino das mercadorias caso absorva os créditos fiscais decorrentes da utilização de uma base de cálculo que extrapolou os limites previstos na legislação.*

*Diante do exposto, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, expurgado os tributos recuperáveis e acrescido dos tributos incidentes na transferência, conforme realizado pela Fiscalização, sendo, desse modo, subsistente a infração.*

*Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam encaminhadas à Dra. Renata A. Cavalcante, OAB/BA N. 17.110, no endereço: Rua Alfredo Guimarães, n. 05, Amaralina, Salvador/, sob pena de nulidade, saliento que inexistente óbice para atendimento do pleito. Contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de*

*intimação ao contribuinte encontra-se prevista no art. 108 do RPAF/99. Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, visando a reapreciação da Decisão de piso pelos fatos e fundamentos abaixo arrolados:

O recorrente, requer que sejam encaminhadas as notificações e intimações de todos os atos concernentes a este processo administrativo em nome dos advogados ERICK MACEDO, inscrito na OAB/PB sob o nº 10.033 e na OAB/PE sob o nº 659-A e JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS, inscrito na OAB/SP sob o nº 274.642, sob pena de nulidade.

Após tecer um breve relato dos fatos, discorre sobre a improcedência da autuação, alegando que as operações de transferência foram realizadas em total consonância com a legislação tributária.

Adentra ao mérito, afirmando que a JJF considerou Procedente o Auto de Infração que acusa o Recorrente de ter utilizado indevidamente, nos exercícios de 2012 e 2013, crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência de mercadorias não industrializadas pelo contribuinte para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com base de cálculo superior ao estabelecido na legislação.

Alega ainda, que a autoridade fiscal aduziu e os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal abonaram, equivocadamente, que a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadorias – não fabricadas pela empresa – com destino à filial localizada nesse Estado deve ser o valor da entrada mais recente das mercadorias, deduzidos os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e acrescentados todos os demais custos da empresa até a entrada das mercadorias no estoque do estabelecimento, inclusive o ICMS, visto que este integra a própria base de cálculo.

Aduz que a decisão utilizou como fundamento os mesmos dispositivos que embasaram a autuação, quais sejam o artigo 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, a Instrução Normativa nº 052/2013, a qual dispõe acerca do conceito de “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE – VCEMR” e a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça, no RESP nº 1.109.298/RS.

Salienta, ainda, que o Recorrente demonstrou, inequivocamente, em sua impugnação fiscal, que os produtos constantes no lançamento elaborado pelo fiscal autuante estão com o valor correto na nota fiscal de transferência, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estoque da empresa, respeitando-se, assim, os exatos termos do disposto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996.

Assevera não ter cabimento a presente autuação. Isto porque, a base de cálculo do ICMS se encontra no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/1996, a legislação é bem clara quanto a base de cálculo do tributo em questão.

Alega ainda, que não resta a menor dúvida, pois foi exatamente o valor exigido pela legislação o utilizado pelo Recorrente: **o valor da entrada mais recente da mercadoria no estoque do estabelecimento**. Não há que se falar, então, em utilização indevida de crédito fiscal.

Ademais, o Recorrente alega que também atendeu estritamente o quanto determinado pela legislação tributária estadual, conforme determinado pelo Regulamento do ICMS/1997, que traz qual deve ser a base de cálculo utilizada nas transferências de mercadorias entre filiais, onde transcreve o dispositivo legal abaixo:

*“SEÇÃO II*

*Da Base de Cálculo das Operações Internas e Interestaduais*

*Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:*

***a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;(g. nosso)”***

Traz o recorrente, que o comando previsto na norma acima transmite, com clareza, que o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria é aquele referente ao valor do documento fiscal. Esta norma não fala em custo de produção ou em valor da operação, mas sim, a entrada mais recente, termo jurídico-contábil totalmente diferente dos dois anteriores. Neste mesmo sentido, como não poderia ser diferente, tem-se as disposições da Lei nº 7.014/96, que, em seu art. 17, define como deve ser determinada a base de cálculo nas saídas em transferências.

Desta forma, o Recorrente assevera, que não utilizou indevidamente crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais entre filiais, pois atendeu estritamente o quanto previsto na legislação tributária, ou seja, utilizou como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento da empresa.

Afirma que o citado Acórdão proferido no RESP nº 1.109.298/RS pelo Superior Tribunal de Justiça como fundamentação legal da presente autuação e decisão de 1ª Instância não tem o menor cabimento, posto que a fundamentação jurídica do aresto é totalmente diversa do caso em apreço, pois trata de custo de mercadoria produzida.

Esclarece que o fundamento de que se deve excluir da apuração da base de cálculo do imposto o PIS, o COFINS e o ICMS, por serem tributos recuperáveis, refere-se apenas aos casos previstos no inciso II, do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/1996, nas operações onde a mercadoria é industrializada pelo estabelecimento remetente, o que, de fato, não é o caso da presente demanda.

Aduz ainda não ter cabimento, também, a utilização da Instrução Normativa nº 52/2013 como embasamento jurídico do presente lançamento. Isto porque, diante da determinação constitucional referente a competência das Leis Complementares, não pode a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, para determinar que o contribuinte deva incluir ou excluir esse ou aquele tributo da base de cálculo do imposto.

Assevera que, se assim não fosse, a Instrução Normativa 52/2013 também não poderia ter sido utilizada para fundamentar a presente autuação e a correspondente decisão de 1ª instância, uma vez que a própria norma menciona que foi criada tendo em vista as transferências interestaduais de mercadorias industrializadas pelo estabelecimento que realiza a transferência, alegando que não é o caso da presente demanda.

Traz ainda que o CONSEF tem se posicionado no sentido oposto ao entendimento manifestado pelos julgadores singulares, como se pode verificar no trecho do irretocável voto da Conselheira Sandra Urânia Silva de Andrade, no Acórdão nº 0144-11.09, o qual reconhece que a base de cálculo apurada através do custo da mercadoria, excluindo-se os tributos recuperáveis, apenas ocorre nos casos de mercadoria industrializada pelo contribuinte e não nos casos de operações mercantis.

Cita também o Acórdão JF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso em que a fiscalização autuou contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS - situação contrária à presente demanda -. No citado Acórdão, a 2ª JF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais impostos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras Unidades da Federação.

Alega que não se pode admitir que dentro do mesmo Órgão se adotem posturas e entendimentos tão conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada guerra fiscal, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria

Constituição Federal, sem falar na potencial perda do Erário público diante da possibilidade de pagamento das verbas sucumbências de alta monta, nos processos judiciais em torno da questão, haja vista a sedimentada jurisprudência em sentido contrário.

Por fim, o Recorrente reitera o seu entendimento, considerando-se que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, vislumbra-se firmemente que a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual, muito menos por uma Instrução Normativa ou um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade, requerendo total improcedência do lançamento do crédito tributário ora contestado.

#### **VOTO VENCIDO**

O objeto do presente Recurso Voluntário é uma única infração, que foi julgada pela primeira instância Procedente, onde foi lavrado um auto de infração para exigir crédito tributário por falta de recolhimento do ICMS na utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo, no valor de R\$270.475,36, referente as transferências de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de julho a dezembro de 2012 e janeiro a dezembro de 2013 que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Tais lançamentos têm como fundamento o quanto disposto no artigo art. 13, §4º, I da LC 87/96 que estabelece que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias não submetidas ao processo de industrialização deve corresponder ao valor da entrada mais recente das mesmas mercadorias. Para determinar a base de cálculo nestas operações, a autuante adotou os critérios determinados pela Instrução Normativa nº 52/13 do Estado da Bahia.

Referida norma foi expedida pela Superintendência de Administração Tributária para conferir interpretação ao artigo 13, §4º, I da LC 87/96 e valendo-se de conceitos contábeis, equipara a expressão “valor correspondente à entrada mais recente” ao “valor do custo da mercadoria em estoque”, disciplinando que devem ser expurgados do preço constante da última nota fiscal de aquisição da mercadoria objeto de transferência, os valores correspondentes ao ICMS destacado no documento, bem assim o das contribuições sociais PIS e COFINS, devidas pelos estabelecimentos remetentes.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte.

Traz também, no art. 155, §2º, XII, “i”, o qual dispõe que cabe a Lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, inclusive de modo que o montante do próprio tributo integre a sua própria base de cálculo.

As Instruções Normativas devem conter normas meramente regulamentar, não pode ser confundida nunca, com o exercício do poder legislativo, por conseguinte não pode criar normatividade que inove o ordenamento jurídico. Seus limites naturais situam-se no âmbito da competência executiva e administrativa, ultrapassar esses limites importa em abuso de poder, usurpação de competência, tornando nulo o regulamento dele proveniente.

Todavia, a Instrução Normativa, nº 52/2013 do Estado da Bahia, em relação a qual se aplica o art. 167, III, do RPAF-BA/1999, em função, de está em desacordo com a hierarquia das normas, inovou no ordenamento jurídico e adicionou o art. 13, §4º, I da LC 87/96 trazendo a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “*não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento,*

*decorrente de 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”.*

A Instrução Normativa, não tem força para extrapolar o campo do direito material que lhe circunscreve e estabelece hipótese de arbitramento não prevista na legislação. Como se sabe, os prepostos fiscais somente são autorizados a arbitrar a base de cálculo do ICMS nas situações indicadas no regulamento (RICMS). As metodologias para arbitrar também são, exclusivamente, aquelas indicadas no RICMS, e são taxativas.

Entendo que as disposições da citada instrução normativa são inconstitucionais e ilegais na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

No mérito, tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrem apenas do fato de os autuantes terem excluídos ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, nada mais restaria a ser exigido.

As importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação posterior em razão da não cumulatividade. Todavia, isso não invalida o ônus financeiro que compõe o valor da entrada mais recente.

Por isso, julgo Improcedente o Auto de Infração.

Por fim, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam encaminhadas aos advogados ERICK MACEDO, inscrito na OAB/PB sob o nº 10.033 e na OAB/PE sob o nº 659-A e JOSÉ APARECIDO DOS SANTOS, inscrito na OAB/SP sob o nº 274.642, sob pena de nulidade, saliento que inexistente óbice para atendimento do pleito. Contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade do ato, haja vista que a forma de intimação ao contribuinte encontra-se prevista no art. 108 do RPAF/99.

Em face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

#### **VOTO VENCEDOR**

Venho aqui divergir do voto do eminente Conselheiro quanto aos fundamentos que acolheram os argumentos defensivos e deram provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

A ponderação do mérito, está 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.”*

Vejamus 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*

Quando comenta este dispositivo legal, entende-se 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, embora o caso *in concreto* se reporte ao comércio, não podemos dissociar a análise da questão que envolve os custos também na indústria para efeito de esclarecimento; 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 no caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS. Assim, no artigo 13º, §4º da Lei Complementar 87/96, 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.

No que diz respeito à interpretação restritiva da LC 87/96, vejamos o seguinte trecho desta decisão judicial - *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.

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 as exegeses 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 ao Relator com posicionamento divergente (e vencido na sessão de julgamento), 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. A instrução normativa não criou tributos, apenas deu a devida orientação aos auditores para execução dos procedimentos. A IN 52/2013 apenas ratificou e esclareceu entendimento pré-existente e em plena vigência.

Ainda, nos termos do art. 96 do CTN, 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.*

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.3006/16-8**, lavrado contra **MAGAZINE LUIZA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$270.475,36**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96 e acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Elde Santos Oliveira, Laís de Carvalho Silva e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ELDE SANTOS OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS