

|                   |   |
|-------------------|---|
| <b>PROCESSO</b>   | - A. I. N° 206891.0036/15-2                                 |
| <b>RECORRENTE</b> | - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA) |
| <b>RECORRIDA</b>  | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL                                  |
| <b>RECURSO</b>    | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0154-03/16         |
| <b>ORIGEM</b>     | - IFEP COMÉRCIO   |
| <b>PUBLICAÇÃO</b> | - INTERNET: 08/11/2018                                      |

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0302-12/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 02/12/2015, refere-se à exigência de R\$380.489,75 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal apreciou a lide no dia 02/08/2016 (fls. 147 a 156) e decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade. O Acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### VOTO

*Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado nas razões de defesa.*

*No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.*

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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

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

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

**III** - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 07 a 22 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

O defendente alegou que não exclui os valores do PIS e da COFINS relativos à entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento. Diz que o valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta na nota fiscal que recebe e com base no qual se credita. Afirma que esse entendimento está baseado na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

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

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

**I** o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

**II** o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento

*da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.*

*O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.*

*Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).*

*Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.*

*Vale ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo deficiente, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

*Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.*

*Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.*

*Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.*

*Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da LC 87/96.*

*Constatou que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação.*

*Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformada com o julgamento proferido, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário às fls. 166 a 186, contra a decisão, com fundamento no Artigo nº 169, inciso I, “b”, do Decreto nº 7.629/99 (RPAF-BA/99), repetindo, na sua grande maioria, as alegações descritas na defesa administrativa às Fls. 79 a 114.

Resumidamente, sem adentrar no contexto de cada alegação, mesmo porque já foi minunciosamente discorrido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a Recorrente, no seu Recurso Voluntário alega:

a) DA CORRETA BASE DE CÁLCULO ADOTADA PELO CONTRIBUINTE

A Recorrente diz que, embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca

de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96).

Aduz que, está diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida.

Diz não parecer razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Comenta ser cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro.

Alega não entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos. Complementa, dizendo que o posicionamento adotado pela Fiscalização acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Afirma que o voto do ilustre Conselheiro Relator está fundamentado em normas infralegais.

Diz que a própria fiscalização confirma que o seu entendimento está baseado na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques. Sendo assim, o próprio Conselheiro Relator reconhece que na informação fiscal os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, entendendo por isso correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Traz o seu entendimento que a Instrução Normativa nº 52/2013 e o Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) não se limitaram a interpretar as normas legais e acabaram alargando o significado do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o que fere frontalmente o princípio da legalidade.

#### b) INEXISTÊNCIA DE MERCANCIA E CONSEQUENTE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA

Sobre o tema, a Recorrente diz que, analisando o PAF, constata-se com facilidade que as operações decorreram da remessa de mercadorias da matriz em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”.

Comenta não existir qualquer intuito comercial na operação de simples remessa dos bens do estabelecimento da ora Recorrente para outro estabelecimento seus localizados no Estado da Bahia.

Cita trechos do professor Paulo de Barros Carvalho, que define acerca dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”. “’Operações’, ‘circulação’, e ‘mercadorias’ são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo

*“operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias. “Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio. Já o adjunto adnominal ‘de mercadorias’ indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias”.* (Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, pág. 648).

Diz ser necessário que ocorra circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo da posse-indireta ou da propriedade da mercadoria. – O que, definitivamente, não aconteceu no presente caso. Cita as valiosas palavras do saudoso Geraldo Ataliba, na mesma linha de entendimento.

Assevera que, se a Recorrente é quem efetua a saída dos bens de seu estabelecimento para outro estabelecimento seu situado em outra Unidade da Federação, não restando dúvida quanto a não incidência do ICMS nesta operação.

Transcreve comentários do renomado Roque Antonio Carrazza, onde diz que a hipótese de incidência do ICMS, ao teor da CF de 1988 (art. 155, II), é o ato de realizar operações mercantis.

Afirma que o valor aposto no documento fiscal corresponde ao valor de custo da mercadoria e não ao valor da transação econômica que, servindo de base de cálculo do imposto estadual, é composto pelo custo acrescido da parcela da margem de lucro do vendedor. Ora, se não há o proveito econômico, pois não há intuito negocial nesta simples remessa de mercadorias, reforça-se a ideia de que a base de cálculo do ICMS é zero.

Arremata seu entendimento sobre o assunto, comentando sobre as reiteradas manifestações do Egrégio Superior Tribunal de Justiça – STJ, as quais afastaram, expressamente, a fundamentação, na qual se fundamentou a autuação ora combatida.

Transcreve a Súmula 166, no sentido de que a mera saída de um bem do contribuinte para outro estabelecimento de sua titularidade não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS.

Diz que tal entendimento continua sendo reiteradamente aplicado pelo STJ, inclusive em função do Acórdão em sede de Recurso Repetitivo pelo Tema 259 – REsp nº 1.125.133/SP do Relator Ministro Luiz Fux. Transcreve o respectivo Acórdão.

Após tecer comentários sobre o Acórdão, conclui dizendo que em relação a transferência física das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sem o intuito comercial, não há que se falar no conceito de custo da mercadoria para formar a base de cálculo de transferência, resultando, por via de consequência, indevida a exigência de estorno pela Fiscalização.

A Recorrente afirma que diante de todo o acima exposto, tem-se que:

- Aplica-se às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais a base de cálculo prevista no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I, da LC nº 87/96, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- Existe divergência de interpretação quanto ao termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, sendo que a Fiscalização entende que devem ser excluídos os valores dos tributos recuperáveis da operação anterior (PIS e COFINS). Por outro lado, o procedimento adotado pelo ora Recorrente é o de que os valores relativos ao PIS e a COFINS devem ser mantidos no valor da entrada mais recente das mercadorias;
- Embora o assunto seja controverso, não parece que a intenção do legislador, ao estabelecer como base de cálculo do imposto o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao seu custo de aquisição da mercadoria, como pretende a Fiscalização. Se assim o fosse, tal determinação teria sido imposta expressamente na LC 87/96, como ocorre nos casos de transferência da produção;
- Existência do Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA,

envolvendo empresa varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), em que a Fiscalização adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia;

- A ora Recorrente ficará vulnerável a questionamento do fisco: (i) ora no Estado remetente das mercadorias, caso exclua o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS devido sobre as transferências, e (ii) ora no Estado destinatário (se este for a Bahia, caso dessa autuação), caso considere o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS devido nas transferências e se aproveite integralmente dos correspondentes créditos do imposto;
- Neste contexto, com objetivo de estancar o risco acima mencionado, é necessário que o CONSEF esclareça de maneira uniforme o conceito do valor da entrada mais recente previsto no parágrafo 4º, inciso I, do artigo 13, da LC nº 87/96;
- Nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação;
- A posição adotada pela Fiscalização, na lavratura do Auto de Infração contra a ora Recorrente, não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa e Parecer Técnico;
- A posição adotada pela Fiscalização não tem respaldo legal. Nem a Lei Complementar nº 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados, do Estado da filial e da Bahia preveem a posição adotada pela Fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal e inconstitucional, ferindo o artigo 150, I, da Constituição Federal e 97, do Código Tributário Nacional;
- Havendo a transferência física das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sem o intuito comercial, não há que se falar no conceito de custo da mercadoria para formar a base de cálculo de transferência, resultando, por via de consequência, indevida a exigência de estorno pela Fiscalização;

Por fim, requer, por todas as razões expostas, que seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário, cancelando-se integralmente o presente auto de infração com seu consequente arquivamento.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo recorrente visando modificar a Decisão de piso que julgou procedente o auto de infração em epígrafe.

Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

A Recorrente compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos das infrações, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiram as mesmas, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o auto de infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte 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, convênios ou protocolo. 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 nº 87/96.

O contribuinte, em seu apelo recursal, argumentou, em síntese:

- i) Improcedência do auto de infração;
- ii) Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;
- iii) Da IN 52/13 – Inaplicabilidade;
- iv) Inexistência de mercadoria e consequente circulação de mercadoria;
- v) Insegurança jurídica quando da dupla interpretação (Estado – destinatário / Estado – remetente).

Como visto, o lançamento de ofício exige ICMS por acusar o sujeito passivo de ter utilizado indevidamente crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro a dezembro de 2011, tendo havido o estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

Do exame do PAF, depreendo que o autuado localizado no Estado da Bahia, recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado em outra unidade federativa, tendo a fiscalização expurgado o ICMS, PIS e COFINS relativos à aquisição e considerado como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.

Logo, a matéria posta demanda interpretação quanto à disposição do art. 13º, §4º, I da LC 87/96.

Seguindo o raciocínio, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

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

*§ 4º Na saída de mercadorias 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;*

Dito isto, como sustentado no Recurso, não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e estes tributos compõem o valor da mercadoria à luz do art. 13, inciso I, do parágrafo 4º da Lei Complementar nº 87/96.

E como bem pontuou a defesa, que o RICMS/BA é silente quanto à transferência de mercadorias utilizando-se o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há regra quanto ao expurgo dos tributos do valor da última entrada e, sendo assim, o Auto de Infração está desprovido de amparo legal. Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

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 contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências.

Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota

fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”.

Ora, todo esse mecanismo para apurar o que foi chamado de “custo de aquisição” é desnecessário neste caso, porque o legislador não se refere a “custo” de aquisição. O legislador se refere ao “custo”, no inciso II, ao prever que, sendo transferência de indústria, a base de cálculo é o “custo da mercadoria produzida”. Porém no caso de transferência de estabelecimento comercial o legislador não cuida de “custo da mercadoria”, e sim de “valor da entrada mais recente” – e o valor da entrada mais recente é pura e simplesmente o valor da entrada mais recente.

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido. Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 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 da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto*”.

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida 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.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofre qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais 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 "a posteriori" em razão da não cumulatividade.

Em relação a insegurança jurídica tratada no Recurso Voluntário, após pesquisa sobre o tema, verifiquei o Acordão JJF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso, em que a fiscalização autuou o contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS – situação contrária à presente demanda. Neste acórdão, a JJF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais tributos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.

Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal. Colaciono abaixo a ementa do Acórdão JJF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos "tributos recuperáveis":

*EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO. Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. "Infração 01 – 03.02.05 - Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item. "*

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

A conduta autuada foi descrita como "*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, convênios ou protocolo*". Trata-se de operações de transferências interestaduais, oriundas do Estado de Sergipe, cuja base de cálculo utilizada revelou-se superior à definida pela LC 87/96, pois não foram expurgados o PIS/COFINS e os impostos recuperáveis.

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, aduzindo dois argumentos. Primeiramente, alega tratar-se de operações de transferência, sobre as quais não incidiria ICMS. Superada essa questão, alega descaber o expurgo dos impostos recuperáveis, ao argumento de que o dispositivo legal descreve a base de cálculo como sendo o valor da entrada mais recente.

Enfrentemos, pois, primeiramente, a questão da incidência, ou não, do imposto estadual nas operações citadas.

Pois bem, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de "circulação" goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja

mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

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

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

Assim, a despeito do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de constitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular* (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.

*Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”*

Assim, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS.

Quanto à exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do imposto, a questão, como se vê, cinge-se à correta interpretação a ser dada ao disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, cujo texto reproduzo abaixo.

*“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;  
..."*

Entende, a fiscalização, que o valor correspondente à entrada mais recente deve ser obtido expurgando o PIS/COFINS e os impostos recuperáveis (ICMS e IPI), enquanto que a Recorrente defende o ponto de vista contrário, ou seja, o valor da entrada mais recente é aquele descrito no documento fiscal de aquisição, sem exclusão de qualquer parcela.

Pois bem, como é cediço, o ICMS é imposto não-cumulativo, devendo-se compensar, em cada uma das etapas de circulação, o imposto cobrado nas etapas anteriores, conforme prevê o art. 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso I da CF/88, abaixo reproduzido.

*"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*..."  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

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

*I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;  
..."*

Com o fito de operacionalizar o princípio constitucional da não-cumulatividade, o legislador previu a possibilidade de creditamento do imposto, forma encontrada para excluir da operação subsequente, aquilo que já foi arrecadado, conforme prevê o art. 20 da LC 87/96, abaixo reproduzido.

*"Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação."*

Ora, seria incoerente conceber uma sistemática de incidência não-cumulativa e, ao mesmo tempo, prever a incidência do ICMS em cascata nas operações interestaduais de transferência, onerando sobremaneira aqueles contribuintes que possuísem um grande número de operações intra-empresariais.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do próprio imposto, nas operações subsequentes de transferência, se admitida, geraria um efeito cascata na tributação, em evidente conflito com a natureza do tributo estadual concebido pelo legislador constituinte, que o quis dotado de neutralidade no processo de formação dos custos.

Assim, entendo que o “valor da entrada mais recente” é um instituto jurídico previsto na LC 87/96, cuja dimensão pressupõe, necessariamente, a exclusão não somente do ICMS, mas também de todos os demais impostos recuperáveis, conforme orienta a Instrução Normativa nº 052/13, a qual serve apenas para esclarecer, sem inovar no mundo jurídico.

Esse é o entendimento que vem sendo sufragado pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia, conforme decisão exarada pela 11ª Vara da Fazenda Pública, no Processo nº 0513561-60.2016.8.05.0001, cujo acórdão acolheu os embargos de declaração opostos pelo Estado da Bahia, com base em precedente do TJBA, nos seguintes termos.

*"Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’.*

*Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente deve ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de*

*Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de declaração da empresa Estok.”*

Assim, não merecem ser acolhidas as alegações recursais neste ponto.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto qualificado do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0036/15-2, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (SUPERMERCADO G. BARBOSA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$380.489,75**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Luiz Augusto Fernandes Dourado, José Carlos Barros Rodeiro e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala de Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LUIZ AUGUSTO FERNANDES DOURADO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS