

PROCESSO - A. I. N° 206891.3049/16-6  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e AVON COSMÉTICOS LTDA.  
RECORRIDOS - AVON COSMÉTICOS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0111-01/17  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/09/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0201-11/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo das mercadorias apurado pela exclusão dos impostos recuperáveis e inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual. Redução da exigência em decorrência de exclusão dos valores atinentes às devoluções de transferências, realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada. Razões do Recurso Voluntário insuficientes à reforma da Decisão recorrida. De ofício, exclusão da imposição de penalidade, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF, em função da desoneração de recolhimento de tributo e acréscimos em valores superiores aos limites estabelecidos pelo RPAF, e, Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face da decisão proferida pela 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, lavrado em 27.10.2016, dado ciênciia em 07.11.2016, onde determinou a redução do mesmo do valor de R\$940.225,30, para R\$884.086,60, pelo cometimento da seguinte infração:

*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, convênios ou protocolo.*

Após analisar o Auto de Infração e seus anexos, a peça defensiva apresentada pela autuada, fls. 41 a 66, a Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, fls. 203 a 209, a Manifestação apresentada pela autuada, fls. a 222 a 231, a segunda Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, fl. 235, assim se pronunciou a 1ª JJF.

*Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal por parte do autuado, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquela estabelecido em Lei Complementar.*

*Inicialmente, observo que a descrição da conduta infracional imputada ao autuado encontra-se bem detalhada, sendo possível identificar-se, claramente, o motivo da acusação fiscal, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o sujeito passivo, o montante do débito. Além disso, no campo “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração há o detalhamento dos fundamentos, metodologia, precedentes, consignado pelos autuantes, afastando, desse modo, qualquer possibilidade de ocorrência das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento*

do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99) aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No que tange ao pedido formulado pelo impugnante para realização de diligência/perícia, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para formação do meu convencimento sobre o deslinde da questão, bem como, no presente caso, não há necessidade de participação de perito, haja vista que a matéria é de pleno conhecimento dos Julgadores desta Junta de Julgamento Fiscal.

Diante disso, indefiro o pedido com fulcro no artigo 147, incisos I “a” e II, “a”, do RPAF/99.

No mérito, conforme consta na descrição dos fatos a Fiscalização procedeu a glosa do crédito fiscal apropriado pelo autuado, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na Lei Complementar n. 87/96, precisamente no seu art. 13, § 4º, inciso I.

Nos termos do 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;

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição.

A respeito da matéria, e visando esclarecer a questão, diante de discussões já debatidas neste CONSEF, a Administração Tributária da Secretaria da Fazenda da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, de 18 de outubro de 2013, a qual esclarece os procedimentos acerca do tratamento de tais operações de transferências, inclusive no caso em exame, precisamente em seu item 2, reproduzido abaixo:

[...]

“2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1. na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2. na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular;

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada de mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência pelo destinatário localizado neste Estado.”

Por certo que a referida Instrução Normativa permite o esclarecimento da lide, haja vista que detalha os procedimentos que devem ser adotados na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros destinada a estabelecimento da mesma empresa, localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário.

Em relação aos tributos recuperáveis, vale consignar que os seus respectivos créditos não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC 1.170/09:

“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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.” - NBC TG 16.*

*Verifico que o impugnante reconheceu parte da exigência fiscal, tendo, inclusive, efetuado o pagamento da parte reconhecida com a redução da multa, nos termos do art. 45, inciso I, da Lei nº 7.014/96, no valor de ICMS de R\$233.581,92 e o valor total recolhido de R\$343.228,76.*

*Quanto à parte impugnada sustenta que a apuração da base de cálculo foi equivocada, pelos motivos que expôs, tendo, inclusive, elaborado demonstrativos analíticos, por operações.*

*As operações impugnadas dizem respeito a situações específicas, devidamente listadas pelo impugnante, conforme abaixo:*

*a) a fiscalização, ao determinar o montante do suposto crédito indevido por erro na determinação da base de cálculo da transferência, não considerou, na escrita fiscal, as devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada;*

*b) retirou indevidamente a parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.*

*Em face de tais argumentos, elaborou planilhas com os lançamentos e valores que entende como indevidos.*

*Com relação à parte do débito reconhecido e recolhido, o impugnante requer que seja certificado referido pagamento, nos termos do art. 136, § 4º, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia).*

*Quanto ao valor remanescente, observo que os autuantes na Informação Fiscal, reconheceram os erros cometidos na apuração da base de cálculo, em face da comprovação acostadas aos autos e excluíram os valores atinentes às devoluções de transferências realizadas com base no mesmo valor, que anularam os efeitos dos créditos pela entrada, portanto, atendendo a alegação defensiva, o que resultou na redução do valor do ICMS originariamente exigido de R\$ 940.225,30 para R\$ 884.086,60, conforme novos demonstrativos que elaboraram.*

*Relativamente à parte impugnada atinente ao ICMS - ST, observo que os autuantes mantiveram a autuação sob o fundamento de se tratar de tributo recuperável. Manifestaram o entendimento de que o ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pode ser alvo de ressarcimento quando ocorreram operações destinadas a outro Estado (caso dos autos) conforme resta demonstrado na própria legislação tributária do Estado de São Paulo de onde as operações de transferência interestadual foram realizadas, conforme a autuação.*

*A meu ver, o entendimento manifestado pelos autuantes se apresenta escorreito, haja vista que os valores referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetivamente, podem ser objeto de ressarcimento nas operações com destino a outros Estados da Federação, como no presente caso, portanto, recuperáveis.*

*Apesar de assistir razão ao impugnante quando diz que essa matéria já foi analisada anteriormente em Auto de Infração, no qual figurou no polo passivo, sendo que a 4ª Junta de Julgamento Fiscal, no Acórdão JJF 0131-04/15, referente ao Auto de Infração nº 206891.0047/14-6, reconheceu a necessidade de manter o ICMS-ST na base de cálculo, observo que os próprios autuantes que lavraram o Auto de Infração objeto da decisão acima referida são os mesmos que lavraram o Auto de Infração em exame e que manifestaram o entendimento de que o ICMS - ST se trata de tributo recuperável, entendimento este com o qual coaduno e por isso não acolho a tese defensiva.*

*Vale observar que a glosa do 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 ser observado 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.*

*Diante do exposto, a infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$ 884.086,60, conforme novos demonstrativos elaborados pelos autuantes de fls. 212 a 218 dos autos.*

*No que tange à parcela da exigência fiscal reconhecida e paga pelo autuado, cabe observar que o pagamento deve ser homologado e, por consequência, extinto o crédito tributário respectivo, haja vista que o pagamento se constitui em uma modalidade de extinção do crédito tributário, conforme estabelece o Código Tributário Nacional (CTN).*

*Quanto à multa aplicada, cabe observar que tem previsão na Lei nº 7.14/96, falecendo a este órgão julgador administrativo competência para apreciação de sua constitucionalidade, nos termos do art. 156 do RPAF/99.*

*Por derradeiro, quanto ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente Auto de Infração sejam realizadas em nome de Eduardo Pugliese Pincelli (OAB/SP nº 172.548), com endereço na Rua*

*Cincinato Braga, nº 340, 9º andar, Bela Vista, São Paulo-SP, CEP 01.333-010, e endereço eletrônico em [contencioso@schneiderpugliese.com.br](mailto:contencioso@schneiderpugliese.com.br), saliento que inexiste 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 PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.*

Ciente da decisão acima, e inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 263 a 288, onde busca desconstituir o que restou da infração que lhe foi cometida e pugna pela reforma da decisão em comento.

Inicialmente, a Recorrente afirma e destaca estar a sua peça recursiva amparada no que dispõe o artigo 146, inciso I, “b”, do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), instituído pela Lei Estadual nº 3.956/1981, bem como no artigo 169, inciso I, “b”, do Decreto nº 7.629/1999, e assim, passível de recepção e apreciação por parte deste Conselho.

Suplementarmente, a Recorrente requer que todas as intimações ou notificações sejam realizadas em nome do patrono da Recorrente, Dr. Eduardo Pugliese Pincelli, inscrito na OAB/SP sob nº 172.548, com endereço na Rua Cincinato Braga nº 340, 9º andar, São Paulo, Capital ([contencioso@schneiderpugliese.com.br](mailto:contencioso@schneiderpugliese.com.br)), até o encerramento definitivo do processo, sob pena de nulidade, protestando-se pela realização de sustentação oral de suas razões.

Apresenta a Recorrente, em sua defesa, uma Síntese da Demanda, onde relata da autuação reproduzindo o descrito pelos prepostos autuantes, situando ainda a dissonância entre a legislação do Estado de São Paulo e o que é pretendido pelos mesmos na autuação, supostamente amparados pelo que dispõe a LC 87/96.

Afirma haver a fiscalização entendido que a semântica da expressão legal relativa às operações em foco, estaria limitada ao “custo de aquisição da mercadoria”, quando deveriam ser excluídos os tributos recuperáveis, e, inclusive, o ICMS-ST.

Informa haver efetuado o recolhimento de parcela do Auto de Infração, ao identificar e reconhecer que deixara de observar o que seriam as “entradas mais recentes”, havendo efetuado a revisão dos cálculos e os quitados com os acréscimos legais.

Relembra a Recorrente que já apresentara peça defensiva, apreciada pela 1ª JJF, onde, segundo informa, no seu pleito, foi destacado pelo Junta Julgadora: “Além disso, a Recorrente apresentou Impugnação, tendo em vista (i) o pagamento parcial, (ii) a necessidade de se excluir da autuação operações atreladas a devoluções, (iii) a validade da inclusão do ICMS-ST como custo de aquisição das mercadorias sob o ponto de vista do estabelecimento paulista remetente, (iv) a invalidade da glosa por outros fundamentos e (v) a invalidade da multa aplicada”.

Afirma que a Junta julgadora acatou suas pretensões de relação aos itens (i) e (ii): (i) o pagamento parcial; e, (ii) a necessidade de se excluir da autuação operações atreladas a devoluções, rejeitando as demais pretensões, motivo da apresentação do Recurso Voluntário.

Destaca a Recorrente, de relação à pretensão (iii), haver a Junta Julgadora mantido a exclusão do ICMS-ST sob a alegação, que considera desproposital, “podem ser objeto de ressarcimento nas operações com destino a outros Estados da Federação, como no presente caso, portanto, recuperáveis”:

A título de elucidação, a Recorrente salienta que a Junta Julgadora decidiu, no julgamento de piso, após considerar o valor reconhecido a título de devoluções pelos autuantes, restar o valor a cobrar no montante de R\$884.086,60, não efetuando a dedução dos valores reconhecidos e já recolhidos.

Desta forma, apresenta a Recorrente o resumo do que restaria em lide de respeito ao Auto de Infração:

Descrição	Valor
<b>ICMS Original</b>	R\$ 940.225,30
<b>ICMS Devoluções</b>	R\$ 56.138,70
<b>ICMS Pago</b>	R\$ 233.581,92
<b>ICMS Residual</b>	<b>R\$ 650.504,68</b>

Afirma a Recorrente, ao abordar os fundamentos apresentados pelos autuantes que: “*não se sustentam os argumentos da r. decisão recorrida, uma vez que houve (i) invasão da competência tributária do Estado de São Paulo pelo Estado da Bahia, ao alterar a base de cálculo estabelecida pelo estado de origem; (ii) extrapola os termos legais do conceito de valor correspondente à entrada mais recente para fins de fixação da base de cálculo do ICMS, ainda que referente ao custo de aquisição de mercadoria, pois o ICMS-ST é contabilizado como custo da mercadoria vendida; (iii) viola o princípio constitucional da não-cumulatividade; e (iv) aplica multas desproporcionais, abusivas e confiscatórias;*”

Abordando o que denomina de DIREITOS, a Recorrente reafirma o quanto resta da infração pretendida, repetindo o resumo acima destacado, que remonta a lide ao valor de R\$650.504,68, que considera indevido pelas razões que expõe.

A seguir, a Recorrente, apresenta o que intitula **CORRETA BASE DE CÁLCULO ADOTADA NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS**

***III.2.A) ICMS-ST É CUSTO DE AQUISIÇÃO NO MOMENTO DA ENTRADA – IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO SEU VALOR DA BASE DE CÁLCULO NA OPERAÇÃO DE TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL – JURISPRUDÊNCIA – ACÓRDÃO JJF N° 0151-03/16***

Em sua peça recursiva, expõe, a Recorrente, a discordância de relação ao pleiteado pelos autuantes quando determinam a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo, o que, na realidade, ocorrendo o ICMS-ST em operações de aquisição, este passa a integrar o custo da mercadoria, não se podendo aplicar o exercício de futurologia quando se tenta justificar a sua exclusão ante uma possível operação interestadual futura.

Comenta a Recorrente que nem a invocada Instrução Normativa 52/2013, em nenhum momento exclui o ICMS-ST no cálculo para as transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, até mesmo, porque, não se tem condições de saber quais serão as operações futuras do contribuinte destinatário das mercadorias.

Traz a recorrente o que dispõe o Regulamento do Imposto de Renda quando aborda a conceituação de custos de mercadorias vendidas, como abaixo:

“Art. 289. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o Livro de Inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

(...)

§ 3º Não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Como se vê, afirma a Recorrente, este tipo de custeio diz respeito a ***mercadorias vendidas*** e não a preço de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, o que invalida a argumentação dos autuantes e o julgamento na decisão de piso.

Mais ainda, traz a Recorrente o que determina a Instrução Normativa da nº 404/2004 (Secretaria da Receita Federal do Brasil), em seu artigo 8º, § 3º, inciso II, preleciona, “in verbis”:

“Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

(...)

§ 3º Para efeitos do disposto no inciso I, deve ser observado que:

*I - o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente na aquisição, quando recuperável, não integra o valor do custo dos bens; e*

*II - o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) integra o valor do custo de aquisição de bens e serviços.” (grifo não original)*

Ainda de relação à exclusão do ICMS-ST da base de cálculo dos preços de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, transcreve a Recorrente parte do voto e o Acórdão JJF Nº 0131-04/15 (A.I. 206891.0047/14-6), como abaixo:

*“Passa, a seguir, a apontar erro de quantificação na determinação do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo em vista que:*

*(...) d) retiraram indevidamente a parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.*

*(...) Esclarece que reconheceu parcialmente a exigência fiscal, tendo efetuado o pagamento da parte reconhecida com a redução da multa, nos termos do artigo 45, inciso I, da Lei nº 7.014/96, tomando como base a tabela elaborada:*

*(...) Informação fiscal prestada pelos autuantes à fl. 132, registra ter a autuada confessado e reconhecido parte do débito lançado, tendo efetuado o recolhimento de R\$ 591.037,53 (fl. 126) apresentando novos dados objetivando elidir parte do Auto de Infração, com os quais, após apresentação de comprovação ora acostadas aos autos, concordam com as ponderações postas, vez assistir razão posicionando-se no sentido de que devam ser homologados os valores pagos e extinto o débito.*

#### **VOTO**

*O presente lançamento, ora analisado, reporta-se a glosa de créditos nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo superior à prevista na legislação, no caso, transferência de produtos adquiridos de terceiros.*

*(...) Tais operações contestadas reportam-se a situações específicas, devidamente listadas pela autuada:*

*(...) d) Retirada indevida da parcela do ICMS-ST da base de cálculo quantificada (valor da entrada mais recente), na qualidade de tributo recuperável, em operações de compra para comercialização com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, onde a Impugnante não tem direito ao crédito do imposto pela entrada.*

*(...) Assim é que, após análise dos elementos e argumentos defensivos, os autuantes acataram os mesmos, o que me leva a acompanhá-los em suas conclusões, diante do fato de que, nas situações elencadas pela autuada, não poderia haver a composição da base de cálculo, tal como realizada, vez que irregular e incorreta.*

*(...) ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206891.0047/14-6, lavrado contra AVON COSMÉTICOS LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 398.610,02, acrescido da multa de 60% prevista no art.42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, sendo que o órgão competente deverá homologar os valores já recolhidos.”*

Comentando a utilização pelos autuantes e acatado pela Junta Julgadora, de relação ao voto proferido no acórdão mencionado no Auto de Infração proferido pelo E. STJ no REsp 1.109.298 – RS (2008/0279009-9), relatado pelo Ministro Castro Meira, não é aplicável ao caso, uma vez que trata de hipótese diversa de transferência. A análise do E. STJ teve por objeto operação relacionada a estabelecimento industrial e, portanto, considerou o custo de produção, e não de aquisição.

Referência, em seguida, a Recorrente, o inusitado propósito dos autuantes em querer alterar a legislação fiscal, no caso do Estado de São Paulo, como se autoridade para tanto tivessem, afirmando que falece competência ao Estado da Bahia para definir o que seria o crédito a ser concedido por outra unidade da federação.

Em relação ao entendimento manifestado pela Junta Julgadora, comenta a Recorrente: “*Equivoca-se a r. decisão ao distinguir o direito de crédito da Recorrente com o dever de débito do estabelecimento paulista. Não se pode exigir que o crédito registrado no destino seja diverso daquele recolhido na origem. Além de ferir a não-cumulatividade, analisada no tópico seguinte, há manifesto conflito federativo, pois o Estado da Bahia estaria a alterar a base de cálculo estabelecida pelo Estado de São Paulo para saídas realizadas a partir de seu território*”

Analizando a fundamentação legal do Auto de Infração, reproduz a Recorrente o quanto disposto

no artigo 13, inciso I, seu § 1º, inciso I, e seu § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, como abaixo transcritos:

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

*I- na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;*

*(...)*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:*

*I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*(...)*

*§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. (...)"*

Estabelece a Lei Complementar 87/96 em seu artigo 12:

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;*

*III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;*

*IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;*

Com base no que dispõe o artigo 13 da LC 87/96, deduz e afirma a Recorrente, não restar dúvidas que:

*(i) a base de cálculo do imposto é o valor da operação (art. 13, I);*

*(ii) integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto (art. 13, § 1º, I);*

*(iii) na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto deve corresponder à entrada mais recente da mercadoria, quando se tratar de produto industrializado em saída de contribuinte não industrial (art. 13, §4º, I).*

Completa a Recorrente que em sendo as saídas oriundas do Estado de São Paulo, diferente não poderia ser a forma aplicada nas operações em comento, ou seja, com a aplicação do determinado no artigo 13, §4º, I.

Destaca mais a Recorrente que a própria Junta Julgadora reconhece não ter o Estado da Bahia competência para alterar o que determina a legislação do Estado de São Paulo, porém tenta contemporizar este seu reconhecimento com a afirmativa de que o Estado de origem, no caso, não atenta para o disposto em lei complementar, como descrito:

*“Vale observar que a glossa do 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 ser observado 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.”*

Reafirma, a Recorrente, que a lide no presente processo limita-se tão somente ao conceito semântico do que venha a ser “valor correspondente à entrada mais recente”, uma vez que o Estado da Bahia, no caso, entende como o correspondente ao custo de aquisição pelo estabelecimento de São Paulo, do qual seriam excluídos os tributos, tidos como recuperáveis, PIS, COFINS e, inclusive, o ICMS-ST.

Afirma a Recorrente que não se discute se a base de cálculo deve ser “o valor correspondente à entrada mais recente”, mas qual é o valor que efetivamente corresponde à entrada mais recente, o que, em função do preceito constitucional de autonomia dos Estados em legislação a respeito do ICMS, pode ser disciplinado diferentemente por cada Estado-membro. No caso, o Estado de São Paulo regulamenta essa expressão como “valor da operação de entrada” e não como “custo de aquisição da entrada”.

Diante da independência e liberdade que têm os Estados em legislar sobre o ICMS, o Estado de São Paulo, tratando do valor das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, portanto elidida a classificação como operação mercantil, situados em Estados diferentes, em Resposta à Consulta Tributária 2585M1/2016, de 26 de fevereiro de 2016, assim se pronunciou:

*Na transferência de mercadorias da filial estabelecida no Estado de São Paulo para sua matriz, no Estado do Paraná, deve ser seguido o disposto no /artigo 39 do RICMS/ (c/c artigo 13, § 4º, da Lei Complementar 87/1996), que trata, especificamente, das saídas interestaduais para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular:*

(...)

*6. Portanto, nas transferências que destinem mercadorias à matriz estabelecida no Estado do Paraná, o valor da operação (base de cálculo do ICMS) deverá ser o valor de aquisição correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria na filial deste Estado, que promoverá a transferência, ou seja, o valor constante no documento fiscal que acobertou a operação de aquisição mais recente da mercadoria a ser transferida.”*

Destaca a Recorrente que em nada o estabelecimento localizado no Estado de São Paulo infringiu a Lei, tendo em vista estar obedecendo estritamente ao que determina a sua legislação, o que não pode ser invalidade através de limitações pretendidas por outro Estado.

Aduz ainda a Recorrente que o estabelecimento situado no Estado de São Paulo, não possuindo inscrição como contribuinte no Estado da Bahia, não estaria sujeito a limitar a sua precificação e tributação segundo o que pretende, ilegalmente, o Estado destinatário, não podendo, portanto, adotar base de cálculo diferente do que lhe impõe o Estado de origem,

Destaca mais ainda que, o Estado de São Paulo, reconhecendo a independência dos entes federativos quanto à legislação do ICMS, na mesma Resposta à Consulta Tributária, respeitando a legislação dos demais estados, assim se posiciona:

*Em que pese o entendimento deste Estado de São Paulo, na operação inversa, quando as mercadorias adquiridas no mercado interno ou importada com entrada física no estabelecimento paranaense são transferidas da matriz no Paraná para a filial em São Paulo, a sujeição ativa é atribuída ao Estado do Paraná. Assim, a Consulente deverá se reportar à legislação desse Estado e ao respectivo Fisco dirigir eventuais dúvidas sobre essas operações.”*

Conforme posicionamento acima do Estado de São Paulo, depreende-se que, não tem o Estado da Bahia competência para estabelecer bases de cálculo do ICMS de mercadorias que tenham aquele Estado como remetente, nem tampouco para efetuar fiscalização sobre a aplicação de normas tributárias que não suas.

Reafirma o seu direito ao crédito do ICMS nos moldes efetuados, por atender ao disposto no RICMS BAHIA/2012, artigo 92, que assim determina:

*Art. 92. O direito ao crédito é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

Atender ao que pretendem os prepostos autuantes, com a aceitação e aprovação da Junta Julgadora, seria ir de encontro ao princípio constitucional da não cumulatividade, tornando, em realidade, no caso, o ICMS um imposto cumulativo, quando seriam desrespeitadas as operações anteriores na forma legal como ocorreram eliminando os créditos constitucionalmente concedidos.

Afirma ainda a Recorrente que estão os prepostos autuantes e a Junta Julgadora indo de encontro ao que determina a Constituição Federal no seu artigo 155, § 2º, inciso I, que concede ao adquirente o direito de se creditar do imposto pago nas operações anteriores, e, que a manutenção da autuação infringe frontalmente o princípio da não cumulatividade.

Assim enuncia a Constituição Federal:

*“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

(...)

*§ 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;”*

Ressalta a Recorrente o posicionamento do ministro Jobim, ante a análise do questionamento sobre a **cumulatividade do tributo e a aplicação da não cumulatividade**:

**“cumulatividade se evita no sentido de não se cobrar tributo sobre base já cobrada” (RE nº 174.478, DJ de 30/09/2005).**

Destaca ainda a Recorrente que, ao determinar o estorno de créditos nas operações em **apreço**, está o **Estado da Bahia** onerando o contribuinte de forma que venha a efetuar recolhimento de tributo em desacordo com o prescrito constitucionalmente, determinando, inclusive, uma elevação nos preços dos produtos comercializados neste Estado, penalizando a sua população consumidora.

Quanto ao fato de se tratar de relações entre estabelecimentos em diferentes Estados da Federação, afirma a Recorrente: *“Não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte – no caso, a Recorrente –, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.”*

E, mais, compete apenas ao Poder Judiciário decidir sobre as divergências entre as legislações dos estados membros, não competindo a nenhum deles interferir na legislação de outro, mormente em se tratando do princípio da não cumulatividade do ICMS, que é preceito constitucional.

Tratando da multa pretendida na decisão de piso, considera que a mesma atinge o conceito de confisco, sendo proibida constitucionalmente, acrescentando que, segundo o princípio da razoabilidade, a mesma deveria estar situada no patamar de 20% a 30%, conforme posicionamento de tribunais superiores em decisões proferidas nos seguintes processos: 80, Rel. Min. Eros Grau; RE 582.461, Rel. Min. Gilmar Mendes; RE 239.964, Rel. Min. Ellen Gracie; AI 675.701, Rel. Min. Ricardo Lewandowski; AI 755.741, Rel. Min. Cezar Peluso; AI 685.3

Por fim, encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta DOS PEDIDOS

*Ante o exposto, a Recorrente vem, perante Vossas Senhorias, requerer seja recebido, conhecido e provido o presente Recurso, com a reforma parcial da r. decisão recorrida e o cancelamento integral do Auto de Infração em epígrafe, além do consequente arquivamento do Processo Administrativo Fiscal nº 199345/2016-0, para todos os efeitos.*

*A Recorrente requer, quando menos, seja explicitado que devem ser excluídos do valor originário da autuação tanto o pagamento como os valores atrelados às devoluções, compreendendo-se, em tais abatimentos, os valores principais e os respectivos acréscimos moratórios e punitivos, bem como sejam canceladas, ao menos, reduzidas as multas desproporcionais e abusivas aplicadas.*

*Requer-se, ainda, que todas as intimações ou notificações sejam realizadas em nome do patrono da Recorrente, Eduardo Pugliese Pincelli, inscrito na OAB/SP sob nº 172.548, com endereço na Rua Cincinato Braga nº 340, 9º andar, São Paulo, Capital (contencioso@schneiderpugliese.com.br), até o encerramento definitivo do processo, sob pena de nulidade, protestando-se pela realização de sustentação oral de suas razões.*

#### **VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)**

Compulsando os autos do processo e analisando a lide dele decorrente, pelo fato de inexistirem preliminares que suscitem dúvidas do procedimento da autuação, passo a analisar, inicialmente o Recurso de Ofício, para, após, o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente ante a decisão

proferida pela 1ª JJF de relação à autuação efetuada, pelo pressuposto da seguinte infração:

*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, convênios ou protocolo.*

Havendo a 1ª JJF desonerado a Recorrente do recolhimento de tributo e acréscimos legais em montante superior ao determinado no artigo 169, I, “a” do RPAF, foi interposto Recurso de Ofício, o qual não acolho em face de estar revestido das formalidades legais e não haver motivo para reforma do quanto decidido no que culminou com o mesmo.

Configura a lide em debate, precípua mente, sobre o enquadramento e a conceituação da base de cálculo do ICMS sobre as “transferências em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa”.

Ante de adentrar ao mérito da lide, cabe-me conceituar e diferenciar as diversas definições de “custos”, em se tratando de operações fiscais e contábeis, em face de o questionamento abranger os conceitos do que venha a ser “Custo de Aquisição”, “Custo de Produção”, “Custo de Inventário”, “Custo de Mercadoria Vendida”, e, “Custo de Transferência”. Assim é que temos:

**CUSTO DE AQUISIÇÃO** – O custo de aquisição de mercadorias para estoque compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Em outras palavras, no **CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO**, são considerados **todos os gastos incorridos** na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a sua colocação em condições de uso ou em condições de venda.

Difere o Custo de Aquisição dos outros Custos, como veremos a seguir:

**CUSTO DE PRODUÇÃO** - *Consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente, dentre eles, o custo dos materiais, a depreciação, a mão de obra, frete, embalagens, dentre outros. Refere-se especificamente ao custo em atividades industriais.*

**CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS** – *Corresponde ao custo das mercadorias alienadas no decorrer de um determinado período, para fins de apuração de resultados operacionais, cujo valor apurado tem como base a fórmula:*

**CMV = EI + C – EF, onde,**

**CMV – Custo das Mercadorias Vendidas**

**EI – Estoque Inicial**

**C – Compras**

**EF – Estoque Final**

**CUSTO DE INVENTÁRIO** - *Corresponde ao custo de aquisição deduzidos os impostos recuperáveis. Pode ser obtido através a fórmula:*

**CI = CA – IR, onde:**

**CI – CUSTO DE INVENTÁRIO**

**CA – CUSTO DE AQUISIÇÃO**

**IR – IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:**

**- Se tributação com base no Lucro Real: ICMS, PIS e COFINS**

**- Se tributação com base no Lucro Presumido: ICMS**

**CUSTO DE TRANSFERÊNCIA** – *Engloba conceitos fiscais, tributários, contábeis e mercadológicos, envolvendo política empresarial e atendimento aos preceitos legais estabelecidos na legislação.*

O questionamento no presente processo diz respeito ao “Custo de Transferência” de mercadorias entre estabelecimentos pertencentes à mesma empresa em operações interestaduais.

A imputação de infração à Recorrente tem como sustentação, segundo os prepostos autuantes, a utilização de **base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo**.

A determinação do “preço” de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa, situados

em diferentes estados da Federação está determinado na Lei Complementar 87/96, que assim estabelece:

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

I- na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;  
(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;  
(...)

§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. (...)

O artigo 12 da LC 87/96, assim define:

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;

III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;

Definido o fato gerador e a sistemática de cálculo para apuração do tributo incidente nas operações em comento, passo a analisar a questão sob a ótica da legalidade e dos princípios constitucionais.

Como afirma José Braga Monteiro, CEO da Studio Fiscal, especializada em assuntos tributários:

*Nas transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais, cabem algumas observações. A primeira delas diz respeito ao fato de não se caracterizar como venda (transferência de propriedade), uma vez que continua de propriedade da empresa. Outra questão é que havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e COFINS, pois não decorrerão de venda.*

(...)

*De acordo com a legislação de ICMS de cada Estado, considerando a não-cumulatividade do ICMS, ocorrendo transferência de mercadoria tributada e não sendo os estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, o ICMS destacado na Nota Fiscal pelo estabelecimento remetente poderá ser utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.*

*Como a transferência de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Também não gera crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência.*

*Por fim, cabe mencionar que as despesas de fretes decorrentes de transferências entre matriz e filiais, bem como as entre Filiais, como regra, não geram direito a crédito de PIS e COFINS para as empresas tributadas pelas regras do Lucro Real, em relação às receitas sujeitas a não cumulatividade.*

Também a NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1255/2009, não inclui em seus pressupostos de custos a exclusão do ICMS-ST, devendo-se salientar que esta Resolução, mesmo que assim dispusesse, não se poderia aplicar por tratar de normas contábeis para pequenas e médias empresas.

Analizando sob o prisma legal e constitucional destaque-se o que determina a Constituição Federal no artigo 155:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 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;”

Na esteira do princípio constitucional a Lei Complementar 87/96, estabelece, como acima referenciado e transscrito:

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:

I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;  
(...)

§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;

Já o Código Tributário Nacional assim define, quanto ao princípio legal de instituir e regulamentar tributos:

“Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;

Considerando que estamos a tratar de “base de cálculo”, vejamos o que informa Paulo de Barros Carvalho:

“Uma das duas funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo do fato imponível, que se consubstancia num comportamento de uma pessoa. Este atributo, além, da característica mensuradora, é fator de enorme significação, pois revela ao estudioso precisamente aquilo que está sendo dimensionado, equivale a dizer, firma e declara, com solidez e exatidão, a natureza do fato que está sendo avaliado na sua magnitude. Pode ser utilizado, com ótimas perspectivas, para confirmar, infirmar ou afirmar, o verdadeiro critério material das hipóteses tributárias. Confirmar, sempre que a grandeza eleita for apta para medir o núcleo que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Infirmar, quando a medida for incompatível com o critério material enunciado pela lei. E afirmar, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, fixando-se, então, como critério material da hipótese, a ação-tipo que está sendo dimensionada.”

Estabelece a Lei nº 7.014/96, ao tratar das transferências entre estabelecimentos pertencentes à mesma empresa, em operações interestaduais:

Art. 4º 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;

Tratando da base de cálculo, assim estabelece a mesma Lei nº 7.014/96:

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

I - na saída de mercadoria e na transmissão de sua propriedade, previstas nos incisos I, II, III e IV do art. 4º, o valor da operação;  
(...)

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

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

§ 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é:

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

Ainda, de relação à base de cálculo o RICMS BAHIA/2012 estabelece:

*Art. 92. O direito ao crédito é condicionado a que as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados tenham sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco.*

Diante da extensa legislação a respeito da base de cálculo, que envolve as operações objeto da autuação, admitir-se-ia tal atitude por parte dos autuantes em caso de haver infração passível de arbitramento, quando poderia ser aplicado o que dispõe o Artigo 22-B, que assim se expressa:

*Art. 22-B. - A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS admitida nos termos do § 4º do art. 13 da Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, para efeito de apropriação de crédito fiscal nas transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, oriundas de outra unidade da Federação, quando a empresa não fornecer os arquivos magnéticos para a apuração do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria ou o detalhamento da composição do custo da mercadoria produzida.*

Note-se que tal situação não ocorreu, tendo sido colocado à disposição dos autuantes toda a documentação necessária à execução do seu trabalho de fiscalização, havendo o mesmo o efetuado, sem qualquer entrave.

Tratando da exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo devo mencionar o que afirma o ilustre jurista Ives Gandra Martins, em resposta a consulta que lhe foi formulada em relação idêntica, operação de transferência de um estabelecimento situado no Estado do Espírito Santo para outro, da mesma empresa, situado no Estado da Bahia.

Questionado:

*1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia - que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluindo o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e, em seguida, dividindo por 88% (100-12% alíquota interestadual do ES), está correto?*

Ao que respondeu:

*O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.*

Questionado ainda:

*O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?*

Assim se posicionou o mestre:

*Por “valor da entrada mais recente” há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.*

Em comentários relativos à consulta a que respondeu afirma, dentre outras, o ilustre jurista:

*Para partilhar a competência tributária entre as diversas pessoas políticas que compõem a Federação, a Constituição da República adotou o **critério material**, descrevendo os fatos que podem ser adotados pela legislação ordinária de cada um dos entes da Federação, para instituir e cobrar imposto em seus respectivos territórios.*

*Visando a uniformidade da tributação em nosso país, de dimensões continentais, previu, no art. 146, as matérias que devem ser reguladas por lei nacional, ou seja, lei complementar, cuja aprovação dependente de quorum especial.*

Tal afirmativa tem como suporte o determinado na Constituição Federal, artigo 146 que assim determina:

*“Art. 146 – Cabe à lei complementar:*

*I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

.....

*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;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;(...)"*

Destaca em sequência que o artigo 97, do CTN, tem status de Lei Complementar estabelecido pela EC 01/99, assim define:

*Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:*

*I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;*

*(...)*

*III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e do seu sujeito passivo;*

Entende-se que a definição do fato gerador do tributo implica em atendimento aos pressupostos da materialidade sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo e alíquota, que só podem ser definidos com sustentação nos ditames constitucionais.

Em relação à competência, como acima tratada, cito o jurista Yonne Dolácio de Oliveira, que afirma:

*“o princípio da reserva absoluta, adotado no sistema tributário brasileiro, implica reservar exclusivamente à lei a definição dos elementos ou notas características do tipo legal tributário”. E conclui, “obviamente esse tipo é cerrado, exige a subsunção do fato à norma legal, vez que a decisão do legislador é exaustiva e definitiva, vedando que o aplicador do Direito substitua o legislador, inclusive pelo emprego da analogia.” Princípio da legalidade e da tipicidade, in Curso de direito Tributário, Cejup, 1993, p.155.*

Querer, como querem os prepostos autuantes, com a aceitação da Junta Julgadora, alterar a sistemática de cálculo do tributo oriundo de outra unidade da Federação, com a finalidade de carrear aos cofres estaduais valores que não lhe são devidos, ainda mais tendo como suporte legal instrumentos (Instrução Normativa nº 52/2013 e Parecer da DITRI, é, em realidade uma afronta aos princípios constitucionais.

Não se pretende aplicar o determinado pelo STJ, através a Súmula 166, quando afirma:

*“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”*

Até mesmo porque, entendo que a operação de transferência implica em se caracterizar direitos, tanto do Estado remetente, como do Estado destinatário, o que, caso não se atenda, estar-se-á ferindo o pacto federativo e desrespeitando os direitos de estados produtores e estados consumidores.

Estudando a correlação entre base de cálculo e tributo, Alfredo Augusto Becker, afirma que deve haver uma perfeita sintonia entre a base de cálculo e a hipótese de incidência, destacando:

*“O critério de investigação da natureza jurídica do tributo, que se demonstrará ser o único verdadeiramente objetivo e jurídico, parte da base de cálculo para chegar ao conceito do tributo. Este só poderá ter uma única base de cálculo. A sua conversão em cifra é que poderá variar de método: ou peso e/ou medida e/ou valor. Quando o método é o valor, surge facilmente o perigo de se procurar atingir este valor mediante a valorização de outro elemento que constituirá, logicamente, outra base de cálculo e com isto, “ipso facto”, desvirtuou-se o pretendido gênero jurídico do tributo. Haverá tantos distintos gêneros jurídicos de tributo, quantas diferentes bases de cálculo existirem”. (...) Teoria Geral do Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1963, 339.*

Considerando que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, por não haver operação de mercancia, não há que se falar em preço, que é a definição do quanto se paga pela aquisição de algo, e sim no estabelecimento de base para que se cumpra o objetivo do tributo – ICMS – aquinhoar cada Estado com a parte que lhe cabe, no caso o Estado remetente e o Estado destinatário.

ADOLPHO BERGAMINI, in Comentários à Lei Complementar nº 87/96 de Advogados para advogados – Adolpho Bergamini, MP Editora, 2008 – pgs. 226-229, assim se expressa:

*“para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal”.*

Complementa o autor ao analisar procedimentos idênticos aos perpetrados pelos prepostos autuantes, quando, também em resposta a consulta que foi formulada:

*“A nós, afigura-se bem claro que o intérprete não pode ir além do que dispõem as normas jurídicas, que são as reais fontes do direito. E por não haver distinção clara na legislação sobre quando deve ser utilizado o valor da última entrada e quando deve ser utilizado o custo da produção, o contribuinte não pode ser apenado por escolher o meio que melhor se adapta à forma como seus negócios são conduzidos porque, em razão do princípio constitucional da livre iniciativa, não podem sofrer quaisquer ingerências pelos entes públicos.*

Complementa o autor, em resposta à consulta:

*Não é só. Em nosso exemplo, “B” (o distribuidor) é um estabelecimento autônomo para fins de apuração do ICMS por ele devido, nos termos do art. 25 da Lei Complementar n. 87/96, independentemente de ser ou não uma filial, industrial ou comercial.*

*E, sendo assim, as operações realizadas junto a “b”, ainda que a título de transferências, obrigam-no a registrar débitos e créditos de ICMS à apuração do quantum devido, porquanto o art. 2, I, da Lei Complementar n. 87/96, determina que o fato gerador do ICMS ocorre também na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.*

*Ora, Interpretando-se referidos dispositivos de acordo com o princípio da não cumulatividade, se a saída de uma mercadoria a qualquer título, inclusive para outro estabelecimento do mesmo titular, constitui débito de ICMS, é evidente que a entrada dessa mesma mercadoria gera direto ao crédito para aquele que a receber.*

*Por essas linhas conclui-se que, para efeitos de apuração do ICMS, consideram-se entradas tanto transferências entre estabelecimentos industrial e comercial do mesmo titular, como aquisições ou compras contratadas com terceiros, de modo que qualquer uma dessas operações gera a “C” o direito ao crédito do imposto destacado na Nota Fiscal.*

*Mais ainda: mesmo que se superem todos os argumentos acima delineados, há, ainda, um outro – o art. 13, § 4º, incisos I e II, da Lei Complementar n.87/96, apenas dispõem as hipóteses em que será considerado um valor ou outro, mas não veiculam normas, sancionatórias prescrevendo o estorno/glosa dos créditos caso se adote uma base de cálculo em detrimento da outra. E as legislações estaduais, em sua grande maioria, não contêm normas nesse sentido, razão pela qual a glosa dos créditos imposta pela fiscalização em Autos de Infração carece de um fundamento básico: legalidade.”*

Muito embora não se discuta a data da entrada que deva ser considerada “mais recente”, é de bom tom citar o que afirma Hugo de Brito Machado, como abaixo:

*“evidentemente, a expressão “entrada mais recente da mercadoria” há de ser tomada em atenção aos casos nos quais em mais de uma data estejam registradas entradas de mercadoria da mesma espécie, ou em que a mercadoria que está sendo transferida tenha, ela mesma, ingressado no estabelecimento remetente em mais de uma data.” Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, São Paulo, pag.83.*

A atitude dos prepostos autuantes leva a que se admite que os **mesmos** leram na lei aquilo que gostariam que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente. Adotou, portanto, ao balizar a autuação em legislação inferior que não é afeita ao contribuinte e sim ao cumprimento de ordens administrativas internas, procedimento que não encontra guarida quer na Lei 87/96, quer na legislação ordinária baiana.

Assim é que, os autuantes, em momento algum, indicam a norma que estaria dando respaldo à “metodologia” por eles adotada, no que foram seguidos pelos julgadores de 1ª Instância ao manter a autuação, fundamentando-se, exclusivamente, em respostas da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA, destinada a padronizar procedimentos nas Auditorias fiscais e contábeis, **ato administrativo insusceptível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar**.

Ao querer aceitar interpretações contrárias aos princípios constitucionais e desejos de legislar por conta própria de prepostos fiscais, considerando o enfrentamento que tem a sociedade com o Estado por culpa de imposições restritivas às atividades econômicas, bom é destacar o dito pelo Ministro Marco Aurélio

**RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA:** “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descae ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’- Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”.(grifo nosso).

Tratando da não cumulatividade, mais uma vez, por se tratar da forma como implementá-la e reconhecer a sua repercussão no direito dos contribuintes, recorro ao Prof. Ives Gandra Martins, quando distingue o que venham a ser “princípio” e “técnica”

“A não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica .É um princípio, quando enunciada de forma genérica, como está na Constituição no dispositivo que se reporta ao IPI dizendo que esse imposto “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”. 5 Ou como está no dispositivo que se reporta ao ICMS dizendo que esse imposto “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”. Em tais enunciados, embora já esteja de certa forma definido o que se deva entender por não-cumulatividade, não se estabelece exaustivamente o modo pelo qual esta será efetivada. Não se estabelece a técnica. Tem-se simplesmente o princípio. A técnica da não cumulatividade, a seu turno, é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é “maneira ou habilidade especial de executar algo”. Assim, a técnica da não cumulatividade é o modo pelo qual se executa ou se efetiva o princípio” (Pesquisas Tributárias – Nova Série 10, ob. cit. p. 72).

Saliento o posicionamento do CARF, através a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, Acórdão 2402-01319, ao tratar de apuração de base de cálculo sem respaldo legal, quando assim decidiu:

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

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

Comungo com o entendimento do ilustre jurista Ives Gandra Martins quando afirma textualmente:

*O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.*

*Por “valor da entrada mais recente” há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.*

Diante do que pretendem os autuantes, considerando que os valores apurados na escrituração fiscal devem ser apropriados na escrituração contábil, e que a Contabilidade é regida pelo princípio das “partidas dobradas” em que para cada débito deve corresponder um crédito, como podem os mesmos explicar a contabilização dos valores que eles criam?

Senão vejamos, a título de exemplo:

O estabelecimento situado no Estado de São Paulo remete para outro estabelecimento no Estado da Bahia mercadoria no valor de R\$10.000,00, com o ICMS destacado de R\$700,00.

Nesta operação o estabelecimento situado no Estado de São Paulo debita-se de ICMS a Recolher no valor de R\$700,00, e, o estabelecimento situado no Estado da Bahia credita-se do mesmo valor a título de ICMS a Recuperar.

Como ficará a contabilização se o valor do imposto a ser considerado na forma como pretendem os autuantes for diferente do acima exemplificado, supondo-se R\$600,00? Teremos um débito de

R\$700,00 e um crédito correspondente de R\$600,00. Como “fechar” a contabilidade. Onde será lançado o valor da diferença verificada?

Com a palavra os autuantes e os julgadores de piso.

Analizando a pretensão de configuração da multa reclamada como confiscatória e inconstitucional, deixo de analisá-la por não ter este Conselho esta prerrogativa.

Quanto ao encaminhamento das decisões ao advogado identificado no Recurso Voluntário, nada obsta que assim se faça, muito embora a não ocorrência não tenha o condão de inquinar de nulidade os atos praticados no decorrer do processo.

Diante do que analisei, convicto do entendimento que tenho, Nego Provimento ao Recurso de Ofício e dou Provimento ao Recurso Voluntário, julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, reconhecendo o recolhimento efetuado pela Recorrente, que deve ser homologado, e os valores referentes à Devoluções, desonerando a Recorrente do recolhimento do valor de R\$650.504,68.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário)**

Divirjo, com a devida *venia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário, que se fundamenta nas razões acima expostas, as quais, apesar de prolixas, basicamente resumem-se em: *i*) entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96 e *ii*) defender que no custo de aquisição/desembolso, são considerados todos os gastos incorridos na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a sua colocação em condições de uso ou de venda.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, adquirida do remetente junto ao fornecedor e posteriormente transferida para a filial na Bahia, como estabelecido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, especialmente por abranger as rubricas PIS/COFINS, ICMS e ICMS/ST.

De início, verifica-se que, da análise das peças processuais, as mercadorias constantes no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado para a operação o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito, ora em análise, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos a PIS, COFINS, ICMS e ICMS-ST, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis.

Já o contribuinte entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada, consoante previsão legal.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o PIS, COFINS e ICMS (inclusive o ICMS-ST relativo às operações internas e subsequentes no Estado de origem) integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, para efeito de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais*.

*No caso concreto*, verifica-se que o PIS, COFINS, ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais*

recente da mercadoria, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Já o ICMS-ST, por razões óbvias, pelo fato de não se concluir as vendas subsequentes e internas no Estado de origem pelas quais se exigiu tal imposto, fato superveniente o qual não se efetivou, tais valores (ICMS-ST) jamais poderiam compreender da base de cálculo nas transferências interestaduais, estabelecida como *entrada mais recente da mercadoria*, uma vez que:

- i) não se efetivaram as operações subsequentes e internas no Estado de origem;
- ii) tratam-se de tributação para ente tributante diverso do que efetivamente as mercadorias foram consumidas, o que ensejaria um enriquecimento sem causa ao Estado remetente em detrimento ao Estado adquirente que, além de não receber o ICMS-ST arcaria com ônus de suportar o crédito fiscal sobre o valor relativo a tal rubrica, caso compusesse da base de cálculo da transferência;
- iii) por não se consumar o fato previsto para a exigência do ICMS-ST, ou seja, as operações internas no estado de origem, o valor do ICMS-ST será resarcido ao estabelecimento remetente, dentro do mecanismo regulamentar previsível para tal circunstância, o que caracteriza recuperação dos valores e
- iv) apenas nos casos de consagração do fato superveniente para exigência do ICMS-ST, ou seja, a realização das operações internas e subsequentes, é que (ICMS-ST) se configurará “**CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO**”, como sustenta o Relator, hipótese esta que não se confunde com o fato gerador, como *no caso concreto*, relativo à transferência interestadual, razão da sua exclusão da base de cálculo.

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica em desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas recuperáveis.

Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor da entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, inerente ao *custo de aquisição*, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, *cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem*, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Em consequência, em razão da intelecção de que *entrada mais recente da mercadoria* equivale ao “*custo de aquisição*” para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “*custo primário de produção*” para o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócula a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo ínsito no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, o que denota

que a Instrução Normativa nº 52/2103 em nada inovou.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia.

Por fim, no que diz respeito à multa, considerando que à época dos fatos a prática de cálculo do custo de transferência já estava há muito consolidada e tacitamente convalidada por fiscalizações e homologações sucessivas, sem que o contribuinte estivesse sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência, cujo entendimento só veio à tona a partir da Instrução Normativa nº 52/13, com a orientação acerca da necessária interpretação do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Considerando, ainda, que o parágrafo único do art. 100 do CTN estabelece que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, não se pode olvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo recorrente nas transferências era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Sendo assim, de ofício, vislumbro a necessidade da *exclusão* da imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN, quanto aos fatos geradores relativos ao período janeiro a setembro de 2013, por ser anterior a publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, ocorrida em 18/10/2013.

Diante de tais considerações, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, porém, com exclusão da penalidade, juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, lavrado contra AVON COSMÉTICOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$884.086,60, sendo R\$651.573,33, sem imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização monetária da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN, e R\$232.513,27, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os pagamentos efetuados pelo autuado.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) - Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo; Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) - Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(quanto ao Recurso Voluntário)

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR  
(quanto ao Recurso Voluntário)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS