

PROCESSO - 206891.0023/16-6  
RECORRENTE - AVON COSMÉTICOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0170-02/16  
ORGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 27/09/2019

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0219-11/19**

**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 oriundas de 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. Razões de mérito 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 **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face da decisão proferida pela 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 12/05/2016, ciente em 16.05.2016, que reclama o pagamento de tributo no valor de R\$733.787,56, pelo cometimento, acrescido da multa de 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 federativa de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo”,*

Consta na complementação: *Trata-se 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.*

Após analisar a peça defensiva apresentada pela Recorrente, fls. 92 a 111, os anexos à referida peça, fls. 124 a 268, e a Informação Fiscal, fls. 270 a 282, assim se pronunciou a 2ª JJF:

*Conforme já relatado, o Auto de Infração em epígrafe trata de falta de recolhimento de ICMS, no valor histórico de R\$ 733.787,56, mais multa de 60%, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, no exercício de 2012, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.*

*Inicialmente, ressalto que a descrição da infração imputada ao autuado é clara e precisa, permitindo que se identifique do que está sendo acusado o sujeito passivo, não ocorrendo quaisquer dos vícios elencados no artigo 18, do RPAF-BA/99, como capazes de inquinar de nulidade o lançamento tributário de ofício em commento.*

*O autuado alega que a autuação representa uma invasão da competência tributária do Estado de São Paulo pela Fiscalização do Estado da Bahia. Todavia, esse argumento não procede, pois os autuantes apenas utilizaram os preços das entradas mais recentes no estabelecimento remetente das mercadorias, o qual está localizado no Estado de São Paulo. As operações realizadas por aquele estabelecimento paulista não foram auditadas pela Fiscalização do Estado da Bahia, como tenta fazer crer o autuado.*

*Com fulcro no artigo 147, incisos I e II, do RPAF/99, indefiro o pedido de diligência ou de perícia requerido pelo defensor, pois os dados constantes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e, além disso, a matéria em análise não depende de conhecimentos especiais de técnicos.*

*Em sua defesa, o autuado questiona o critério previsto no artigo 13, § 4º, inciso 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.

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 já a integre. Ao tratar da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, a Lei Complementar nº 87/96 no art. 13, § 4º, I, assim dispõe:

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;

Analisando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – o valor correspondente à entrada mais recente – foram excluídos os valores atinentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos e, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. Há que se observar que nas transferências não ocorre uma venda de mercadorias, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário, ambos pertencentes a uma mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, em consequência, não compõem o valor da entrada mais recente.

Corroborando o posicionamento acima, a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

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 que: 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.

Ressalto que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

Em sua defesa, o autuado faz alusão à legislação do Imposto de Renda bem como à legislação do Estado de São Paulo, visando comprovar a sua tese de que o “valor da entrada mais recente” não comporta as exclusões efetuadas pelos autuantes.

Não se pode olvidar que a legislação do Imposto de Renda centraliza a contabilidade dos diversos estabelecimentos de uma mesma empresa no estabelecimento matriz. Por sua vez, a legislação do ICMS trata de forma autônoma os diversos estabelecimentos de uma mesma empresa - princípio da independência dos estabelecimentos. Assim, o tratamento dado pela legislação do IR não pode ser comparado com o do ICMS relativamente à contabilização de mercadorias existentes em estoques, pois essas duas legislações possuem características diversas. Por sua vez, a legislação do Estado de São Paulo não pode ser aplicada para reger o direito ao crédito fiscal relativamente aos estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, uma vez que para os estabelecimentos baianos aplica-se a legislação deste Estado.

Não há nos autos ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado,

dentro da limitação imposta pela LC Nº 87/96. Os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária. Ressalto que não cabe a este órgão julgador administrativo, ao teor do disposto no art. 125, inc. I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado das Bahia - COTEB), apreciar questão da constitucionalidade dessa limitação legal ao direito à apropriação do crédito fiscal.

O estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferências originadas do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições feitas naquele Estado, gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e, consequentemente, acarretou um crédito fiscal em valor maior que o devido. Desse modo, de forma acertada, os autuantes glosaram a parte do crédito fiscal que ultrapassou o limite previsto na legislação.

Ressalto que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, conforme o exemplo citado a seguir:

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF Nº 0181-11/14**

**EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS.** A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da autuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

O argumento defensivo atinente ao ICMS-ST não se mostra capaz de elidir a infração em comento, pois, conforme foi bem explicado pelos autuantes na informação fiscal, o ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pode ser alvo de resarcimento quando se efetivar operações com destino a outro Estado, como está demonstrado na própria legislação da unidade Federada (São Paulo) de origem das transferências em comento.

Na sessão de julgamento, o patrono do autuado apresentou memorial, no qual foi citado o Acórdão JJF Nº 0131-04/15. Nesse citado acordão, a 4ª JJF decidiu pela inclusão do ICMS-ST na apuração do valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente localizado em outra unidade da Federação.

Não compartilho do entendimento externado no Acórdão JJF Nº 0131-04/15, pois o ICMS-ST nas operações relacionadas na autuação (transferências interestaduais) são recuperáveis, nos termos do art. 269, IV, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, o qual já foi transscrito na informação fiscal. Também observo que o posicionamento assente neste CONSEF prevê a exclusão do ICMS do valor da entrada mais recente, sem fazer qualquer restrição ao regime de apuração do imposto.

A decisão contida no Acórdão JJF Nº 0131-04/15 não representa o entendimento preponderante neste Conselho de Fazenda, haja vista que no Acórdão JJF Nº 0151-03/16 a 3ª JJF se posicionou pela exclusão do ICMS-ST na determinação do valor da entrada mais recente, sendo que esses dois acórdãos são referentes a Autos lavrados contra o mesmo contribuinte pelos mesmos autuantes. Por compartilhar do entendimento trazido no Acórdão JJF Nº 0151-03/16, peço licença para transcrever trecho do voto proferido nesse Acórdão:

[...]

No que diz respeito a parte atinente ao ICMS - ST (fls. 75/76) descrita na letra “b”, disseram que deveria ser mantida por se tratar de tributo recuperável. Explicaram que o ICMS referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária pode ser alvo de resarcimento quando se efetivar operações com destino a outro Estado (caso dos autos) como está demonstrado na própria legislação da unidade Federada (SP) que fez as operações de transferência interestadual, consoante documento anexado e transscrito. Mantiveram o valor remanescente que trata do ICMS-ST (item III-2 da defesa).

Foi correto o procedimento dos autuantes, quando na prestação da informação fiscal, refizeram a apuração do imposto devido, retificando os equívocos apontados na defesa, os quais estão comprovados pela documentação probante acostada ao processo, com exceção dos valores referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, considerando que a legislação do estado de origem das mercadorias expressamente prevê a possibilidade de resarcimento em operações com destino a outros Estados da Federação como o caso em comento. (grifo nosso)

[...]

Em face ao exposto, entendo que foi correto o procedimento dos autuantes quando excluíram, do valor da entrada mais recente, a parcela do ICMS-ST, uma vez que esse imposto é recuperável nas operações

interestaduais.

*Requer o autuado que os créditos fiscais apropriados sejam mantidos, pois agiu de boa-fé, porém esse pleito não pode ser acolhido, uma vez que a legislação tributária (art. 13, § 4º, I, da LC 87/96) fixa o valor da base de cálculo nas transferências interestaduais e, portanto, deveria o autuado observar esse regramento legal quando da apropriação do crédito fiscal.*

*Alega o autuado que a penalidade que lhe foi aplicada é desproporcional, abusiva e confiscatória. Contudo, observo que a multa de 60%, indicada na autuação, está em conformidade com a legislação estadual e, portanto, não carece de qualquer reparo, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, do COTEB. Acrescento que não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de uma penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.*

*Quanto ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome do seu patrono no endereço que declina, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações ao autuado acerca do processo sejam realizadas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.*

*Em face ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.*

Ciente da decisão acima, inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 293 a 300, onde busca a reforma da decisão, pugnando pela improcedência da infração.

De início, a Recorrente destaca a tempestividade da sua peça recursiva, sustentada pelo que dispõe o RPAF no artigo 169, inciso I, alínea “b”, e o artigo 146, I, “b” do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB/ Lei nº 3.956/1981, ao tempo em que requer que todas as intimações ou notificações sejam realizadas em nome do patrono da Recorrente.

Tece, a Recorrente, comentários a respeito da infração que lhe é imputada e da decisão proferida pela 2ª JJF, discorrendo sobre a forma como executa sua atividade empresarial e a logística utilizada na distribuição das mercadorias que comercializa, destacando que utiliza o sistema de centros de distribuição de onde as encaminha para suas filiais.

Nestas operações, entre o centro de distribuição e sua filial, informa que são registradas as saídas do estabelecimento remetente e as entradas no estabelecimento recebedor em conformidade com o que determina a legislação, debitando-se do ICMS no Centro Distribuidor e apropriando-se do crédito correspondente no estabelecimento recebedor.

Comenta, a Recorrente, que o lançamento tributário considerou que a mesma ter-se-ia apropriado de crédito de ICMS em valor superior ao permitido em lei, porque a base de cálculo do ICMS devido ao Estado de São Paulo não observaria o artigo 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que fixa como base de cálculo “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Afirma ainda que entenderam os autuantes que a expressão legal estaria limitada ao “custo de aquisição da mercadoria”, do qual deveriam ser excluídos os tributos recuperáveis, além do ICMS-ST recolhido na origem.

Abordando a decisão proferida pela 2ª JJF, a Recorrente afirma não se sustentarem os argumentos apresentados na decisão, quando afirma quais sejam estes motivos: “*(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; (iv) aplica multas desproporcionais, abusivas e confiscatórias; e (v) houve pagamento parcial não reconhecido.*”

Informa a Recorrente que, reconhecendo haver em algumas notas fiscais de transferência utilizado valor de transferência em desacordo com o que determina a legislação, efetuou o

recolhimento de parte do valor reclamado, conforme demonstrativo abaixo:

VALORES PARA PAGAMENTO AIIM 206891.0023/16-6

MÊS TRANSF	ESTORNO ICMS	A. MORATÓRIO	MULTA	TOTAL
01/2012	12.965,98	5.689,79	777,96	19.433,73
02/2012	27.141,77	11.681,54	1.628,51	40.451,81
03/2012	25.203,68	10.663,33	1.512,22	37.379,24
04/2012	16.121,41	6.698,02	967,28	23.786,72
05/2012	31.590,51	12.913,82	1.895,43	46.399,75
06/2012	19.037,96	7.649,32	1.142,28	27.829,56
07/2012	48.004,33	18.947,08	2.880,26	69.831,67
08/2012	49.452,20	19.243,86	2.967,13	71.663,19
09/2012	20.963,39	8.026,16	1.257,80	30.247,36
10/2012	23.563,87	8.888,49	1.413,83	33.866,19
11/2012	33.083,83	12.292,31	1.985,03	47.361,17
12/2012	9.586,36	3.502,65	575,18	13.664,19
Total Geral	316.715,29	126.196,37	19.002,92	461.914,58

Afirma que o fato de haver efetuado o recolhimento dos valores acima informados, não pressupõe a aceitação do Auto de Infração, em especial de referência ao ICMS ST, e sim, o reconhecimento de algumas parcelas, fato este ocorrido antes do julgamento pela Junta Julgadora, sendo o DAE correspondente emitido pela própria SEFAZ BAHIA.

Faz questão a Recorrente de destacar sua inconformidade com a autuação quanto ao ICMS-ST, quando afirma: “*Diante disso, permanecem em discussão os créditos estornados – bem como as multas punitivas correlatas – em relação às demais mercadorias remetidas em transferência pelo estabelecimento de São Paulo para o estabelecimento filial autuado, não quanto à entrada que caracterizaria a entrada correspondente à entrada mais recentes, mas quanto à manutenção do ICMS-ST na base de cálculo da transferência interestadual*”

Estranha, a Recorrente, que a Junta Julgadora não tenha reconhecido o recolhimento parcial do quanto reclamado, havendo em seu julgamento reconhecido como Procedente o Auto de Infração no seu todo, pugnando por diligência com a finalidade de se constatar a veracidade do quanto afirmado, de relação ao valor quitado.

Adentrando ao mérito do que venha a ser Custo de Mercadoria, quando se trata de Substituição Tributária, destaca a Recorrente:

REFORMA DA R. DECISÃO – CORRETO VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

O 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.

Afirma a Recorrente haver demonstrado em sua peça defensiva inicial que o afastamento do ICMS-ST, pretendido pelos autuantes e mantida pela Junta Julgadora, confunde o conceito de “Valor Correspondente à Entrada Mais Recente” com o conceito de “custo de aquisição”, destacando não ser este tratamento tributário o mais adequado para as saídas de mercadorias em transferência para estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular.

Comenta que a decisão proferida pela junta julgadora, seguindo o entendimento dos prepostos autuantes, limita-se a afirmar que deveriam ser excluídos o ICMS e o PIS/COFINS, contabilizando-os de forma desmembrada, mercadorias e tributos recuperáveis, destacando texto da mesma, como abaixo:

“*(...) no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro será compensado com o imposto pago na aquisição.*”

Destaca mais ainda a Recorrente: “Se o ICMS-ST é custo de aquisição da mercadoria vendida (“CMV”), não poderia excluí-lo da base de cálculo na operação interestadual de transferência, sob pena, inclusive, de sofrer autuação pelo Estado de São Paulo.”

Reafirma a Recorrente que o ICMS-ST, por ser custo da mercadoria, quando da sua aquisição, compondo inclusive o seu preço de inventário, sendo que uma possível recuperação do valor pago em operações subsequentes, não desfigura o conceito de custo de aquisição, que é o aferido no momento da aquisição, sendo o ICMS-ST é um dos componentes.

Destaca mais ainda, a Recorrente, que só se pode considerar como valor da entrada mais recente o valor de aquisição, mormente ao se considerar que não se tem como se saber quais operações subsequentes serão realizadas e, por se constituir em custo da mercadoria, o ICMS-ST não pode ser considerado como tributo recuperável.

Tanto isso é verdade que a própria autuação fiscal consignou que o valor de custo da mercadoria é exatamente aquele contabilizado no estoque da empresa.

Relembra a Recorrente parecer do tributarista Ives Gandra quando afirma que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato ‘equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa, para firmar: “É exatamente isto que defendemos. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4º, do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência”.

Considerando que simplesmente ocorre, no caso em tela, mera movimentação de mercadoria dentro do estoque da mesma empresa, caberia à fiscalização buscar entender como se efetua a contabilização de tais operações.

Volta a afirmar que procedeu a apuração dos custos das mercadorias excluindo os valores correspondentes ao PIS e à COFINS, mantendo o ICMS-ST, por não se tratar de tributo recuperável, e sim, de custo real das mesmas, e que, na acepção do Fisco baiano, como afirmado no presente processo, “o custo de aquisição compreende os tributos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal”.

Traz ao presente processo, a Recorrente, em se tratando de custo de mercadorias, o que determina o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999, vigente à época dos fatos geradores, em seu artigo 289, 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.”

E mais ainda, o que determina a Instrução Normativa nº 404/2004, da Receita Federal, que determina no seu artigo 8º:

“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)

Comenta a Recorrente a diferença entre os tratamentos dados, no caso, pela Receita Federal e o pretendido pelo Fisco baiano. Enquanto a Receita Federal trata tributariamente a empresa, neste conceito abrangendo todos os estabelecimentos da mesma, o Fisco estadual trata de

estabelecimentos como unidades autônomas, identificando a independência de cada um no aspecto tributário.

Destaca ainda, a Recorrente, que o fato de as legislações possuírem características diversas, isto não altera a contabilização quanto ao ICMS, e, que o “custo de mercadoria vendida” possui apenas um conceito, e nele se respeita, também, a independência dos estabelecimentos, o que impede de que majore indevidamente o custo, se considerarmos a duplicidade da contabilização do ICMS-ST, como pretendem os autuantes.

Reafirma a Recorrente não restar dúvidas que o custo da mercadoria é o custo de aquisição, aquele contido quando da entrada da mesma no estabelecimento adquirente, que, no caso, inclui o ICMS-ST.

Ainda de relação à pretendida exclusão do ICMS-ST, pelos autuantes, destaca a Recorrente:

*INVASÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO – NORMAS QUE DETERMINAM A BASE DE CÁLCULO NA TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DO ESTABELECIMENTO REMETENTE – JURISPRUDÊNCIA – ACÓRDÃO CJF Nº 0151-03/16*

Afirma a Recorrente que a pretensão dos autuantes, no presente processo, configura uma clara intervenção na legislação de outro Estado da Federação, no caso, o Estado de São Paulo, o que lhe falta competência.

Estranha a Recorrente a afirmativa da Junta Julgadora: “*Por sua vez, a legislação no Estado de São Paulo não pode ser aplicada para reger o direito ao crédito fiscal relativamente aos estabelecimentos localizados no Estado da Bahia, uma vez que para os estabelecimentos baianos aplica-se a legislação deste Estado.*”.

Diante desta afirmação diz a Recorrente não entender como se poderia dentro de uma mesma empresa haver duas formas de apuração para o mesmo tributo, o que configura, na realidade, afronta aos princípios contábeis consagrados.

Analisando sob a ótica da Lei Complementar nº 87/96, em especial o Artigo 13, que assim determina:

“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. (...)"

Afirma a Recorrente, que, por se tratar de operações realizadas por estabelecimento atacadista situado no Estado de São Paulo, obrigatoriamente deve-se aplicar o que determina o inciso I do Parágrafo 4º, do artigo 13, ou seja, “o valor correspondente à entrada mais recente”, o que é corroborado pelo RICMS São Paulo no artigo 39, inciso I.

Esclarece a Recorrente que na presente lide, ao que parece, não se discute se o custo é diferente do “valor correspondente à entrada mais recente”, e, sim, qual seria o valor a ser apropriado como tal, o que é diferente de um Estado para outro.

Salienta que apesar da independência que têm os Estados em legislar sobre o ICMS, esta prerrogativa se torna restrita às operações realizadas em seu âmbito territorial, não podendo interferir no que dispõe outros Estados.

Apresenta, de relação do tema deste processo, Resposta a Consulta Tributária nº 2585M1/2016, de 26 de fevereiro de 2016, quando assim se pronunciou:

*"5. 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".*

Diante do que se entende, afirma a Recorrente que não poderia, em operação originária do Estado de São Paulo, alterar a base de cálculo do tributo, para atender a exigências de outros estados, como, também, não poderiam estes alterar a sua base de cálculo nas saídas destinadas a outros estados de forma que desejem atender a exigências internas dos mesmos.

Destaca mais ainda a Recorrente que na Resposta à Consulta Tributária nº 2585M1/2016, entendeu que quando a mercadoria for oriunda do Estado do Paraná, para estabelecimento situado no Estado de São Paulo, cabe ao Estado do Paraná estabelecer as normas de fixação da base de cálculo das transferências.

Transcreve trecho da Resposta, como abaixo:

*"7. 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."*

Traz ao processo o determinado pelo RICMS/BAHIA que, nos condicionantes para usufruto do crédito tributário, estabelece no artigo 92 que a compensação do imposto é reconhecida ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **condicionado o direito ao fato de as mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados terem sido acompanhados de documento fiscal idôneo, no qual conste o destaque do imposto anteriormente cobrado, com emissão de documento por contribuinte regular perante o Fisco e respectiva escrituração.**

Volta a destacar a idoneidade das notas fiscais emitidas pelo estabelecimento remetente, condição básica para usufruto do crédito tributário, assim como a regular escrituração, tanto das saídas no estado de origem, como no estabelecimento recebedor, no caso a Recorrente, o que lhe assegura, sem nenhuma sombra de dúvida o direito ao crédito, como procedeu.

Apresenta a Recorrente decisão da 4ª JJF, no Acórdão JJF nº 0131-04/15, que julgando o Auto de Infração nº 206891.0047/14-6, assim se expressou:

*"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.”(grifos originais)

Afirma a Recorrente: “Com base no exposto acima, conclui-se que não pode o Estado da Bahia legislar sobre critérios de regra-matriz de incidência tributária relativamente a imposto que é devido a outro Estado da Federação (no caso, Estado de São Paulo), pelo que se requer a reforma da r. decisão recorrida e o integral cancelamento do crédito tributário”.

Sequenciando, a Recorrente, afirma estar a pretensão do fisco baiano indo de encontro ao princípio da “não cumulatividade” do tributo, infringindo assim o quanto determinado pela Constituição Federal, como abaixo:

**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;

Diante da afirmativa dos autuantes, acatada pela Junta Julgadora, de que “Não há nos autos ofensa ao princípio da não cumulatividade, pois o direito ao crédito fiscal foi respeitado, dentro da limitação imposta pela LC nº 87/96. Os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária”, destaca a Recorrente que não poderia sob hipótese alguma, o Estado da Bahia, determinar base de cálculo de operações oriundas de outros estados da Federação, por, em assim fazendo, atentar contra o Pacto Federativo.

Afirma, ainda, que o Estado da Bahia somente poderia assim agir caso fosse decretada a constitucionalidade da norma do Estado de São Paulo, o que, em momento algum ocorreu, e, que, ainda mais, o tributo foi destacado nas notas fiscais de transferências e o tributo regularmente recolhido aos cofres do estado de origem.

Considera a Recorrente que a atitude tomada pelo Fisco baiano se insere na denominada “Guerra Fiscal”, sendo que tal disputa entre Estados não pode servir de base para impor prejuízos aos contribuintes e por consequência aos consumidores finais, em face do forçoso aumento dos preços que será a consequência de tal situação.

Ainda de relação à situação criada pelo Fisco baiano, 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 Impugnante –, 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.

Além de não existir norma dessa espécie, não cabe ao Contribuinte, tampouco ao Estado de destino, decidir, por iniciativa unilateral, se determinado dispositivo legal é ou não juridicamente inválido. Tal função é da

*competência privativa do Poder Judiciário.*

Reafirma a Recorrente que não pode ser responsabilizada por entendimentos diversos dos Fiscos, a que não deu causa, ainda mais em se tratando de princípios constitucionais, como, no caso, o da não cumulatividade do tributo.

Em seguida, a Recorrente trata das penalidades preconizadas na autuação, considerando-as ilegais e inconstitucionais, por assumirem a oposição ao princípio do não confisco, citando decisões de tribunais superiores, complementando que dentro do princípio da razoabilidade, as multas não poderiam ser diferentes da faixa de 20% a 30%.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta o que denomina PEDIDOS:

*Ante o exposto, a Recorrente vem perante Vossas Senhorias requerer seja recebido, conhecido e provido o presente Recurso, com a reforma da r. decisão recorrida e o cancelamento integral do Auto de Infração em epígrafe, além do consequente arquivamento do Processo Administrativo Fiscal nº 206891.0023/16-6, para todos os efeitos.*

*Caso assim não se entenda, requer-se seja reconhecido o pagamento parcial no valor de R\$ 461.914,56 de ICMS, juros e multa referente a parte da autuação fiscal, bem como sejam relevadas ou, ao menos, reduzidas as multas impostas.*

*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

Busca o Recurso Voluntário interposto pela Recorrente desconstituir o que lhe está sendo cobrado a título de utilização de crédito de ICMS a maior em operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, no caso entre o Centro Distribuidor da Recorrente, situado no estado de São Paulo e sua filial no Estado da Bahia.

A lide está baseada na discordância entre a base de cálculo utilizada segundo a legislação do Estado de São Paulo para as saídas interestaduais de mercadorias adquiridas com o ICMS adquirido com Substituição Tributária, e, o conceito de custo definido pelos autuantes com base em Instrução Normativa que define base de cálculo diferente.

Para que se possa identificar qual deva ser a base de cálculo, necessário se torna identificar o que vem a ser o conceito de Custo da Entrada Mais Recente e Custo de Inventário.

Por Custo de Entrada mais recente, entende-se, conforme definido na LC 87/96, o valor despendido na aquisição da mercadoria com a exclusão dos tributos recuperáveis, levando-se em conta a última aquisição. Muito embora muito se assemelhe ao Custo de Inventário, pode com ele coincidir caso haja ocorrido apenas uma aquisição da mercadoria analisada no período considerado.

Caso ocorra mais de uma entrada, o Custo de Inventário, por ser calculado com base no preço médio, o que, a não ser que não ocorra oscilação no preço de aquisição, será notadamente diferente do Custo da Entrada mais recente.

Quando se trata de produto adquirido com o pagamento do ICMS-ST, por não se tratar de tributo recuperável, o seu valor é incorporado ao Custo de Aquisição, que, no caso definido pela LC 87/96, corresponderá ao Custo da Entrada mais recente, que, após a exclusão dos valores correspondentes ao PIS e à COFINS será a base de cálculo para as transferências interestaduais.

A afirmativa dos autuantes e da Junta Julgadora de que o ICMS-ST poderá ser recuperado, é, em realidade um exercício de futurismo, o que não se pode admitir em se tratando de matéria tributária. É de bom alvitre lembrar que ocorrendo um ingresso de mercadoria em determinada data do ano calendário, efetuada apuração do custo de inventário, que tem reflexo na apuração dos resultados da empresa, se efetuar-se uma saída desta mesma mercadoria no exercício seguinte, a admitir-se o que pretendem, seria forçosa a reabertura de balanço de resultados da

empresa, para ajustá-lo à esdrúxula pretensão dos autuantes, o que não é permitido pela legislação.

Saliente-se que quem define o conceito de Custo, não é uma Instrução Normativa emitida pela SEFAZ BAHIA ou por outra Secretaria de Fazenda de qualquer Estado, mesmo porque a Contabilidade tem abrangência nacional e não pode ficar restrita a normativas infraconstitucionais, que visam tão somente inflar os cofres locais de tributos, claramente indevidos.

É de bom tom lembrar o que determina a Lei Complementar 87/96, quando trata do que venha a ser a base cálculo:

1. “Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
2. I- na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;
3. (...)
4. § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo;
5. I- o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;
6. (...)
7. §4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:
8. I- o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
9. II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;
10. 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;**

Abordando o fato da pretensa exclusão do ICMS-ST do preço de transferência, e a afirmativa dos autuantes que o conceito por eles defendido está acobertado pela legislação contábil, devo afirmar que, contrariamente ao alegado, a Resolução NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1255/2009, não inclui em seus pressupostos de custos a exclusão do ICMS-ST, o que, caso assim determinasse, não poderia ser levada em consideração por tratar o referido instituto de normas atinentes a pequenas e medianas empresas, em que não enquadra a Recorrente.

Não bastasse o que já foi objeto de análise e citações, o Código Tributário Nacional, definindo a competência tributária, estabelece:

“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;**

Também a Lei nº 7014/96, ao definir o que vem a ser preço de mercadoria, assim estabelece:

**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;

Abordando o que venha a ser a base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa em estados diferentes, o RICMS/BAHIA 2012, assim 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.

A pretensão dos autuantes, corroborada pela Junta Julgadora, equivale em realidade a um arbitramento de base de cálculo, o que só poderia ocorrer tomando-se por base o que determina o artigo 22-B do RICMS, como abaixo:

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.

Entendo que 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 de normatização interna, Instrução Normativa nº 52/2013 e Parecer da DITRI, é, em realidade, uma afronta aos princípios constitucionais.

Como definido por ADOLPHO BERGAMINI, in Comentários à Lei Complementar nº 87/96 de Advogados para Advogados – Adolpho Bergamini, MP Editora, 2008 – pgs. 226-229:

*“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”.*

Abordando situação idêntica à da presente lide em consulta que lhe foi formulada, o mesmo autor assim se pronuncia:

*“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.*

Com base nas argumentações e justificativas apresentadas pelos autuantes, entendo que 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 insuscetível de sobrepor-se à lei ordinária e à lei complementar**.

Comungo com o entendimento manifestado pelo ilustre jurista Yves Gandra Martins em resposta a consulta formulada pela Recorrente em operação semelhante entre estabelecimentos situados no Estado do Espírito Santo (remetente) e no Estado da Bahia (destinatário), quando assim se manifesta:

*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.*

Convicto da impropriedade do lançamento tributário efetuado pelos prepostos autuantes e adotado pela Junta Julgadora, em face de tudo o que analisei e considerei, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e julgo o Auto de Infração em contenda PROCEDENTE EM PARTE determinando a imputação de cobrança do ICMS no montante de R\$316.715,29, acrescido das penalidades legais, devendo ser homologados os valores comprovadamente recolhidos.

## VOTO VENCEDOR

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 extensas, 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 a rubrica 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 ao ICMS-ST, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratar de tributo recuperável.

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 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 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) trata-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**”, 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 da *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 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, por se tratar de **fatos geradores relativos ao exercício de 2012**, 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.

#### VOTO DISCORDANTE

Acompanho a divergência vencedora no que diz respeito ao mérito da exigência do ICMS a título de utilização de crédito fiscal em contrariedade ao quanto disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, mas peço respeitosa licença para divergir em relação ao afastamento da multa, de acordo com as razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Não se pode aventar o cancelamento da penalidade por descumprimento de obrigação principal sob o argumento de que a Instrução Normativa 52/13 contém comandos interpretativos, em relação aos quais o art. 106 do CTN possibilitaria a retroatividade, excluída a aplicação de multa.

Isso porque, em primeiro lugar, conforme o que será exposto nos parágrafos seguintes, Instrução Normativa (IN) não é Lei e não tem o condão de estatuir obrigações ou de desobrigar os administrados.

Além disso, ainda que se admitisse considerá-la como tal, o que exponho com fins meramente ilustrativos, não seria o caso de aplicar o art. 106 do CTN, pois a Instrução Normativa nº 52/13 dispôs de forma mais gravosa aos contribuintes.

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

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

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Instruções Normativas são normas complementares de Direito Tributário, destinadas apenas a orientar os servidores fiscais sobre como devem atuar em situações específicas. Explicitam o entendimento da Administração sobre determinados assuntos.

O ato infracional e a respectiva multa não possuem fundamento jurídico na Instrução Normativa nº 52/13, mas sim no art. 13, § 4º, I da LC 87/96 c/c arts. 17, § 8º, I e 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Também não há que se falar em cancelamento isolado da penalidade por descumprimento de obrigação principal com fulcro no parágrafo único do art. 100 do CTN (Código Tributário Nacional).

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

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia*

*normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. 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.*

Na hipótese de obediência às normas acima transcritas, que não restou comprovada, o parágrafo único do art. 100 do CTN exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, e não apenas a imposição de penalidades.

Com todo respeito que merecem os que assim não entendem, agindo de tal modo - cancelando apenas a penalidade e aplicando o comando normativo do parágrafo único do art. 100 do CTN (Código Tributário Nacional) de forma meramente parcial -, na verdade, o órgão julgador está a legislar e a extrapolar os limites de sua atribuição legal, situação que, por motivos óbvios, suscitará futuras correções.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a manutenção da multa.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário interposto e, de ofício, a exclusão da multa aplicada, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0023/16-6, lavrado contra AVON COSMÉTICOS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$733.787,56, 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, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

VOTOS VENCEDOR (Mérito Sem a Multa) e DISCORDANTE (Mérito Com a Multa)\* - Conselheiros: Fernando Antonio Brito Araújo, Paulo Danilo Reis\* e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Carlos Antonio Borges Cohim Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao mérito/Sem a Multa)

PAULO DANILO REIS LOPES – VOTO DISCORDANTE  
(Quanto ao mérito/Com a Multa)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS