

PROCESSO	- A. I. Nº 206891.0049/18-1
RECORRENTE	- CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.
RECORRIDA	- FAZENDAPÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0064-02/19
ORIGEM	- IFEP-COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 04/10/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0229-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Autuada não elidiu a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração lavrado em 29/10/2018, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$2.232.758,23, acrescido da multa de 60%, em razão da constatação do 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 e protocolos, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Complementam os autuantes que o “O presente trabalho tem amparo em decisões do Tribunal de Justiça da Bahia – TJ/BA (Processos nº 0513561-60.2016.8.05.0001 e 0553866-57.2014.8.05.0001)

EXERCÍCIOS DE 2014 A 2017 – INFRAÇÃO – ESTORNO DE CRÉDITO DE IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DE BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUPERIOR AO PREVISTO NO INCISO I DO §4º DO ART. 13 DA LC 87/96 – VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (NO ESTOQUE) DAS MERCADORIAS ADQUIRIDAS OU COMPRADAS, QUE É EQUIVALENTE AO CUSTO DE AQUISIÇÃO DAS MESMAS PARA COMPOSIÇÃO DOS SEUS ESTOQUES, NAS OPERAÇÕES DE TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAL ORIUNDAS DIRETA E EXCLUSIVAMENTE DOS ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS OU ATACADISTAS (CDs), COM DESTINO À FILIAL LOCALIZADA NESTE ESTADO. ESTORNO DO ICMS CREDITADO A MAIOR NOS LIVROS DE ENTRADAS COM A SUBSEQUENTE APURAÇÃO E PAGAMENTO DO IMPOSTO DEVIDO MENOR QUE O PREVISTO EM LEI.

Como visto, por força de mandado constitucional, fica evidente que o TJ/BA procurou, com base nos artigos 109 e 110 do CTN, dar a melhor interpretação sobre o conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, de modo a se encontrar a correta base de cálculo do ICMS”.

Multa prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigo 309, §7º do RICMS/2012.

Após a devida instrução processual, a 2ª JJF decidiu, por unanimidade, pela Procedência da autuação, conforme voto a seguir transscrito:

VOTO

O lançamento em epígrafe imputa ao sujeito passivo a acusação fiscal de ter se apropriado do crédito do ICMS calculado para fins de transferência interestadual pelo estabelecimento remetente – Centro de Distribuição – a partir de base de cálculo, em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Primeiramente, no que concerne à arguição de nulidade, constato não haver possibilidade de prosperar o argumento defensivo, pois verifico claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo se encontra descrita com precisão e clareza no auto de infração.

O lançamento se encontra revestido das formalidades legais, os autuantes expuseram com clareza e precisão a infração, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com descrição detalhada no corpo do auto de infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos explicitados com clareza, executados de forma a permitir a perfeita cognição dos mesmos.

Inexiste a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de contaminar o ato de lançamento com mácula que possibilite sua nulidade.

Afasto a arguição de nulidade suscitada pela defesa em razão das questões já expostas e pela constatação da análise do método e roteiro utilizado pelos autuantes para lavratura do lançamento.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito a ser realizada sob responsabilidade da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF, indefiro o pleito, por considerar que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do meu convencimento para decidir a lide, com fundamento no art. 147, inc. I, alínea “a”, do RPAF/99.

No mérito, a essência da questão jaz na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro de Distribuição – CD para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado, que segundo os autuantes foi calculada em montante superior ao admitido no inciso I do §4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

A lógica e a metodologia aplicadas pelos autuantes no processo de auditoria fiscal-contábil que sustenta o lançamento, observa e guarda coerência integral com a interpretação de conceito legal do valor da entrada mais recente, em consonância com o ordenamento jurídico tributário.

A determinação da base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está contemplada na LC 87/96, in verbis.

“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;”

Portanto, para o deslinde da lide é imprescindível identificar quais parcelas compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme determinação legal. Ou seja, se o PIS e a COFINS integram esse valor.

O Programa de Integração Social – PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 07/1970, enquanto a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991.

A contribuição para o PIS tem como fato gerador, a receita auferida pela empresa, compreendendo como receita a sua totalidade, independente da atividade exercida e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

É um tributo não-cumulativo para as pessoas jurídicas de direto privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, tributadas com base no lucro real, exceto para as empresas enquadradas no Simples Nacional.

A COFINS, também é um tributo não-cumulativo, cuja base de cálculo é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, podendo o contribuinte se aproveitar, dentre outros, dos créditos relativos a bens adquiridos para revenda.

No caso das transferências, diferentemente de uma venda de mercadoria não há receita auferida, pois a transferência decorre da saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, impondo o expurgo da base de cálculo nas transferências interestaduais, as parcelas que representam os impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS.

Em total consonância com os dispositivos legais já mencionados, a Administração Tributária do Estado da

Bahia editou e publicou em 18/10/2013 a Instrução Normativa nº 52/2013, que esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

O normativo serviu de orientação na metodologia aplicada no levantamento fiscal sendo seguida integralmente quanto a correta interpretação do dispositivo legal previsto no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96.

Verifico não haver equívoco do levantamento fiscal nesse aspecto, ou mesmo de terem os autuantes inovado na criação de novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” excluindo-se as parcelas correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS, consoante preconiza a citada Instrução Normativa, cujo trecho transcrevo a seguir.

“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 nem transferência pelo destinatário localizado neste Estado.”

O entendimento adotado na presente autuação reflete, portanto, o entendimento da Administração Tributária baiana que assim interpretando os dispositivos legais, procurou adequar à correta apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais em observância as recentes decisões judiciais procedentes dos Tribunais Superiores no sentido de afastar da base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias, os tributos recuperáveis como o próprio ICMS, o PIS e a COFINS.

Cabe ressaltar a decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ no REsp 1.109.298-RS, de Relatoria do Ministro Castro Meira, julgado em 26/04/2011, publicado no DJ-e de 25/05/2011, combinada com o entendimento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, externado no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) – Estoques, o qual assevera que devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias os tributos recuperáveis.

A interpretação externada na Instrução Normativa nº 52/2013 em nada contraria, tampouco inova o que dispõe o inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96, apenas adequa a aplicação do seu comando segundo recente decisão judicial já referida, e ao correto tratamento a ser aplicado aos impostos recuperáveis segundo a doutrina contábil, evitando a bitributação, situação observada quando os impostos recuperáveis compõem a base de cálculo do ICMS, pois repercutem em imposto aplicado sobre imposto.

Portanto não se mostra admissível, como afirma a defesa que a “...autuação igualmente tem por suporte a Instrução Normativa nº 53/2013, publicada no Diário Oficial da Bahia, caderno Executivo, em 18 de outubro de 2013, a qual estabelece que deve ser excluída da base de cálculo dos créditos de ICMS apropriados no recebimento de transferências interestaduais por estabelecimento baiano vindas de estabelecimentos da mesma empresa, os valores do ICMS destacado, do PIS e da COFINS. (...)a IN nº 53 vai muito além do acórdão do STJ e, com isso, viola claramente a dicção expressa da própria LC 87/96, porquanto aplica às transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais critério (custo de produção) simplesmente não previsto em lei.”, pois a exigência da não inclusão dos impostos recuperáveis na base de cálculo de transferência não é fruto de uma ilação arbitrária da Administração Tributária do Estado da Bahia, mas sim uma precisa e necessária adequação da determinação da base de cálculo em função de uma correta aplicação do comando legal.

O lançamento demonstra que ao apurar a base de cálculo referente às transferências na forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, a empresa autuada não considerou que nas transferências interestaduais deve ser adotado o procedimento como expressamente definido na norma supracitada cuja vigência territorial se estende a todo território nacional por se tratar de lei complementar à Constituição Federal.

Concluo, assim que o estabelecimento da empresa situado no Estado de São Paulo, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, contrariando o multicitado dispositivo da LC nº 87/96.

Assim procedendo o sujeito passivo, enquanto remetente das mercadorias em transferência calculou uma base

de cálculo superior a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente. O estabelecimento autuado, situado no Estado da Bahia, por sua vez, obrigatoriamente deveria ter observado a Lei Complementar e constatando o equívoco, em consonância com o art. 309, §7º do RICMS/2012, que estabelece:

§7º Se o imposto for destacado a mais do que o devido, somente será admitido o crédito fiscal do valor do imposto corretamente calculado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federada de origem fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar ou em convênio ou protocolo, ou o imposto houver sido cobrado com base em pauta fiscal superior ao valor da operação.

Cabe o registro que se trata de matéria recorrente no âmbito do CONSEF, cujo entendimento que prevalece é de que se apresenta correto o procedimento adotado pela Fiscalização de apurar o valor correspondente à entrada mais recente, desconsiderando o valor dos tributos que oneram a mercadoria, mas que serão recuperados pelo Centro de Distribuição em mecanismos de ajustes contábeis posteriores, de forma que não se repasse para o valor da mercadoria parcelas que estariam onerando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, em prejuízo do Estado da Bahia que recebe as mercadorias em transferência, em consonância com os dispositivos legais mencionados.

Assim tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF de números 0217-11/18, 0293-12/18, 0334-11/15 e 0260-11/18.

Registro também o julgamento do Auto de Infração nº 206891.0071/17-9, pela 2ª JJF, como procedente, ocorrido em 12/04/2018, conforme Acórdão JJF nº 0056-02/18, onde o sujeito passivo autuado é o mesmo do presente PAF.

Assim sendo, as decisões de tribunais trazidas pela autuada na defesa sobre a interpretação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento do mesmo titular, além de não ser jurisprudência consolidada e não conciliar com a jurisprudência administrativa deste CONSEF, elas não vinculam o Estado da Bahia, por se tratar de decisões isoladas dos tribunais.

As decisões deste Colegiado trazidas como paradigma em específico o Acórdão CJF nº 0317-11/09, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, que confirmou a nulidade do julgamento do AI nº 206891.0015/07-4 – Pirelli Pneus S/A não podem ser aceitas, tendo em vista que o julgamento do recurso voluntário, mantendo a nulidade deve-se a motivo distinto da matéria tratada neste auto de infração.

Em relação ao argumento que a multa sugerida pelos autuantes, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a infração apurada, estando em consonância o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Referente ao entendimento externado na defesa da desproporcionalidade da citada multa, ultrapassando os limites constitucionais não merece acolhimento, tendo em vista que a mesma está de acordo com a infração apurada na autuação e prevista em dispositivo legal, já citado, não possuindo este órgão julgador competência para reduzir ou cancelar a mesma.

Quanto a abordagem da questão sobre o enfoque de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista na Lei nº 7.014/96, portanto, as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não podem ser apreciadas consoante o disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Atinente ao pedido para que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos do Autuado constante no rodapé de sua defesa, consigno que não existe óbice a seu atendimento, desde que respeitado o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

Desta forma, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao autuado, destinatário das mercadorias, um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

O sujeito passivo ingressa, tempestivamente, com Recurso Voluntário às fls. 189 a 197, onde, após fazer uma síntese do processo apresenta suas razões para a reforma do acórdão, como segue:

Relata que os autuantes sustentam o estorno de crédito de ICMS, objeto da autuação sob a alegação de que, nas operações realizadas, durante os exercícios de 2014 a 2017, a Recorrente estava apurando de maneira errada a base de cálculo do ICMS incidente nas operações de transferência de mercadoria entre estabelecimentos localizados em diferentes unidades da federação, em desacordo com o art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Além de que, por se tratar de operação de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, deveria ter sido aplicado o princípio da não-cumulatividade e, consequentemente, deveriam excluir da base de cálculo os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Além do mais, esclarece que a sobredita apuração errada decorria do fato de que a Recorrente estaria utilizando base de cálculo superior ao previsto em referido dispositivo, na medida em que utilizava valor divergente para a “entrada mais recente” da mercadoria no estabelecimento.

Entende que a Lei Complementar nº 87/96 não estabelece um conceito específico para “valor da entrada mais recente”. Cabendo tal definição a doutrina e a jurisprudência, as quais conceituam como sendo, o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie da que é objeto da transferência.

Segundo Hugo de Brito Machado: “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.

Entende que **Autoridade Administrativa interpretou na Lei aquilo que gostaria que nela estivesse escrito, mas que dela não consta, nem expressa, nem implicitamente**, incorrendo no ato que ora se busca desconstituir, pois a Fiscalização adotou procedimento que não encontra qualquer guarida, quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana. Tendo se baseado apenas na Instrução Normativa da SEFAZ/Ba nº 52/2013, que transcreve.

Assevera que a regra geral, é que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação, que, de maneira objetiva e direta, é o preço negociado entre comprador e vendedor (LC nº 87/96, art. 13, I). Entretanto, em se tratando de operação de transferência entre centros de distribuição de uma mesma empresa, não há que se falar em preço real de mercado, afinal comprador e vendedor são, essencialmente, a mesma pessoa.

Nesse esteio, tendo em vista a “negociação atípica” quando da referida transferência de mercadoria entre unidades de uma mesma empresa, o legislador complementar, a quem o constituinte delegou a incumbência de ditar normas gerais em matéria tributária, cuidou de redefinir o critério de mensuração da base de cálculo do ICMS nos casos enquadrados no ilustrado cenário. Transcreve o Art. 13 da LC nº 87/96, reproduzido em idêntica redação no art. 56, V do RICMS/BA:

Destaca que a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias varia segundo a atividade econômica exercida no estabelecimento remetente do contribuinte.

Ademais, conforme depreende-se do supramencionado artigo, em se tratando de remetente exclusivamente comercial, **a base é o valor da entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento remetente**, qual seja, o valor da operação mercantil mais recente pela qual o remetente adquiriu do fabricante o bem transferido.

Portanto, nas transferências interestaduais de mercadorias em que o remetente é estabelecimento não industrial, a base do ICMS será representada pelo valor da operação entre o fabricante e o estabelecimento remetente, originária e respectivamente, vendedor e comprador.

Entretanto, entendeu a fiscalização, que o valor da entrada mais recente referido no inciso I, deveria corresponder **não ao valor total da operação mais recente, mas ao custo de aquisição contabilizado desta mercadoria** ou, em outras palavras, ao valor pelo qual o bem adquirido é contabilizado na conta de estoque da unidade adquirente.

Nessa linha, para definir esse “custo de aquisição”, a fiscalização, através do conteúdo da IN nº 52/2013, concebeu a seguinte fórmula: (i) tomou o valor pelo qual o estabelecimento do Estado adquiriu a mercadoria em data mais recente que corresponderia ao valor da última entrada; (ii)

desse valor, **retirou o valor do ICMS e das contribuições para o PIS e a COFINS**; e, (iii) em seguida adicionou o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento paulista.

Continua destacando não haver, na lei, disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o contribuinte deve expurgar os valores recolhidos a título de ICMS, PIS e COFINS, concluindo que não há previsão legal que oriente o contribuinte nesse sentido.

Destaca, ainda, que o “custo de aquisição” não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em estados diferentes. O inciso II do § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o “*custo da mercadoria produzida*” será utilizado como base de cálculo quando a atividade do estabelecimento remetente for **industrial**, o que não é o caso da Recorrente.

Assevera que a interpretação esposada pela Fiscalização, representa evidente tentativa de alteração de preceitos contábeis e tributários já consolidados, mostrando-se contrária ao ordenamento pátrio e geradora de insegurança jurídica, **pois nenhum texto legal estabelece que, na fixação da base de cálculo, para se encontrar o valor de entrada mais recente, deva-se expurgar o valor dos chamados tributos recuperáveis, quais sejam, ICMS, o PIS e a COFINS, como consta da autuação.**

Destaca ser de agudeza inquestionável o entendimento de que a base de cálculo, prevista na Lei Complementar nº 87/96, é a entrada mais recente da mercadoria em estabelecimento de mesma titularidade. O valor desta entrada mais recente, por lógico, contempla o valor de aquisição da mercadoria, dentro do qual estão incluídos os custos de sua produção e a tributação incidente para a espécie.

Entende que se a intenção do legislador fosse afastar qualquer dos custos acima referidos, teria assim expressado no texto da Lei, o que não se verifica. Assim, não há que se falar em afastamento dos tributos da composição da base de cálculo do imposto. Nesse sentido posiciona-se o ilustre professor e jurista Ives Gandra Martins:

Onde se encontra disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, devam ser expurgados o Pis e a Cofins? Em lugar algum! Ademais, ‘custo de aquisição’ não é base de cálculo de nenhuma das hipóteses de transferências entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica sediados em Estados diferentes. (...)

Em se tratando de estabelecimento comercial (...) a base de cálculo, nos termos do art. 13, §4º da LC 87/96 é ‘a entrada mais recente’ (inc. I), expressão que se refere ao valor das operações pelo qual o estabelecimento do Estado de titularidade da Consulente comprou, em época mais recente, as mercadorias ou mercadorias da mesma espécie, transferidas ao CD da Bahia, também de sua titularidade.

Logo, a expressão “valor da entrada” não deve ser tomada como sinônimo de “valor da contabilização na entrada”, **mas sim como sinônimo de “valor da operação de entrada”**, vez que o valor da operação, insista-se, é a regra geral da base de cálculo do ICMS, tendo-se apenas que, nas transferências, a base é o valor da operação mercantil anterior mais recente e o valor da operação mercantil inclui, sempre, os tributos recuperáveis.

Entende que o procedimento da fiscalização, nada mais é senão a condução a um desequilíbrio das operações interestaduais, causando ao remetente um déficit, por lhe obrigar a transacionar em posição de desvantagem, realizando “vendas” em valor inferior ao valor “pago” pelo CD adquirente, afinal, o crédito a menor que a autoridade entende imputável ao destinatário corresponde precisamente a um débito a menor imputável ao remetente.

Igualmente insubstancial a autuação quando afirma que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96”. O crédito lançado pela empresa Recorrente corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.

Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, o trabalho fiscal das autoridades administrativas é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37 da Constituição Federal.

Assim, por absurdo que se tenha a postura adotada pelo Fisco estadual, a mesma tem se perpetuado no exercício da fiscalização, de modo que, com fundamento na flagrantemente ilegal Instrução Normativa SEFAZ/BA nº 52/2013, a fiscalização estadual procede com errônea interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Destaca que o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, quando da apreciação do tema em julgados recentes, reconheceu a ilegalidade do lançamento, que, à luz da justa e adequada interpretação do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, violava e negava a sua vigência.

Nesse sentido, foi proferida decisão monocrática proferida pelo ilustre Des. Augusto de Lima Bispo, da Colenda 1ª Câmara Cível, no julgamento do Agravo de Instrumento de nº 0004495-87.2014.8.05.0000, sabiamente concluiu que a exegese do inciso I, proposta pelo Fisco baiano, na verdade implica quase que o abandono do próprio inciso I e a aplicação do inciso II em seu lugar.

O acórdão de mérito proferido em referido Agravo, já transitado em julgado, manteve o entendimento de que a base de cálculo correta para as operações em comento é a fixada pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, citando o Parecer Ministerial apresentado no caso:

“... a agravante foi autuada erroneamente pela Administração Fiscal, porquanto esta considera que a base de cálculo é o valor da última entrada da mercadoria, excluindo-se os percentuais relativos ao PIS e COFINS, em desacordo com o dispositivo mencionado.”

Logo, o relevante fundamento do pedido está justamente no fato de que o Fisco conferiu uma interpretação que não se coaduna com a legislação de regência, uma vez que não considerou o efetivo custo de produção como base de cálculo da transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimento do mesmo contribuinte.”

Reforça tal entendimento a sentença proferida em primeira instância quando da análise e julgamento do Mandado de Segurança nº 0524431-38.2014.8.05.0001, que transcreve.

Referida sentença foi mantida pelo Tribunal de Justiça deste Estado, que negou provimento ao Recurso de Apelação interposto pela Fazenda Estadual, com o entendimento de que

“... considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo incidente para a transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, conforme preconizam os dispositivos de lei elencados, sem a exclusão dos tributos recuperáveis.”

“Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo.”

Diante dos julgados acima citados, clarividente que se reputa ilegal a exegese proposta pela fiscalização, evidenciando-se, portanto, a clareza e pertinência das razões aduzidas pela Recorrente em sua defesa, cujo acolhimento se faz mister.

Alega, também, ser igualmente insubstancial a autuação quando afirma que o estorno de ICMS se justifica na medida em que a base de cálculo “estaria superior à prevista no inciso I do § 4º do artigo 13 da LC 87/96”.

O crédito lançado pela Recorrente corresponde rigorosamente ao imposto incidente na etapa anterior, como previsto no artigo 155, §2º, I da CF/88 e artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, e nas normas da legislação ordinária que regulam a não cumulatividade do imposto.

Em consequência do manifesto comprometimento da base de cálculo, o trabalho fiscal é inválido, por desatender ao princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37 da CF, que transcreve.

De acordo com o artigo 97, inciso IV do CTN, a base de cálculo deve ser estabelecida em lei, e não em meros atos emanados pela autoridade administrativa, sob qualquer pretexto.

A base de cálculo aplicável ao caso é o “valor da entrada mais recente”, pelo qual 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.

Essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita por este estabelecimento comercial, gerando o consequente crédito do imposto incidente na operação de transferência para o CD baiano, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.

Nesse contexto, não há como a Fiscalização pretender o estorno de valores do crédito do imposto, uma vez que o mesmo implicará em alteração da base de cálculo legalmente prevista para a operação, em frontal violação ao princípio da legalidade.

Diz que ainda que a base de cálculo utilizada pela fiscalização estivesse correta, a mesma utilizou alíquota superior à aplicável quando da operação de glosa de crédito, cuja alíquota a ser aplicada no caso, seria de 7%, e não de 17% como procederam os autuantes.

Transcreve o artigo 142 do CTN para ressaltar que o dispositivo indica os elementos essenciais ao lançamento para ser considerado válido. Constatada a ausência de um desses elementos ou a sua incompatibilidade com a verdade material, contamina de vício insanável o lançamento, impondo sua anulação.

Afirma que a aplicação da multa na razão de 60% se mostra desproporcional e confiscatória, ato vedado pela Constituição Federal no seu art. 150, inc. IV, reproduzido.

Lembra que o princípio da vedação do conFisco é previsto no sistema tributário nacional como uma das limitações constitucionais ao poder de tributar.

Cita e transcreve o entendimento de diversos juristas sobre a matéria.

Diz ser perfeitamente cabível a redução da multa em face de valor excessivo, em nome dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Invoca o entendimento de Heron Arzua e Dirceu Galdino quanto a aplicação de multa com a função apenas de punir o contribuinte pelo descumprimento de determinada obrigação, e não servir de arrecadação – o que já está sendo feito pela exigência do valor do imposto.

Relata que os Tribunais têm reduzido a multa confiscatória a padrões punitivos que não representam enriquecimento ilícito do Estado, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão, no julgamento do RE 55.906/SP, decisão que se repetiu no julgamento do RE 57.904/SP.

Conclui requerendo o conhecimento e provimento do **Recurso Voluntário, reformando o acórdão recorrido**, dentro da fundamentação acima apresentada, expurgando os juros cumulativos e a multa em percentual confiscatória, utilizando-se o bom senso e aplicando-se a melhor norma constante do RICMS, por ser medida de direito e JUSTIÇA!!

VOTO VENCIDO

A Recorrente apresenta Recurso Voluntário insurgindo-se contra a decisão proferida pela 2ª 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 e protocolos, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Adoto o brilhante voto do nobre Relator José Rosenvaldo Evangelista Rios, proferido no julgamento do Processo A. I. N° 206891.3049/16-6, cuja matéria é idêntica à tratada neste Auto de Infração.

“Configura a lide em debate, precipuamente, 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:

$$CMV = EI + C - EF, \text{ onde,}$$

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:

$$CI = CA - IR, \text{ onde:}$$

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 nº 87/96 estabelece, como acima referenciado e transcrito:

"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. Infirman, 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 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 efetuado o mesmo 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 carregar 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 nº 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 mercadoria, 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 remetentes 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”.

Compleenta 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.

Compleenta 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 insuscetível 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 descabe ‘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 vício 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.

Dianete 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?

Se não 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.

Acrescento ainda que no momento em que o governo busca reformular sua política de atração de investimentos, procedimentos fiscais como o da presente autuação, em nada colaboraram para sustentar esse objetivo.

Estamos vendo, com grande frequência, diversos investidores estrangeiros, desistirem de vir para o País, encerrarem suas atividades ou, ainda, buscarem Estados mais “amistosos” por força da complexidade do sistema tributário, da alta carga e da falta de segurança jurídica.

No momento em que é importante ofertar confiança aos investidores, autuações desta natureza, apresentam-se, não só equivocadas, como desinteressantes para o Estado, pois estão totalmente em desacordo com o rumo que se pretende dar à economia, cujas metas prioritárias devem ser a simplificação, segurança jurídica e redução do nível de imposição.

Quanto à alegação de que a multa aplicada é desproporcional, injusta e abusiva, com nítido caráter confiscatório, destacamos que a sua aplicação tem respaldo no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não podendo ser apreciada por este órgão julgador administrativo, conforme dispõe o art. 167, I do RPAF/99:

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

I - a declaração de inconstitucionalidade;

...

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

Diante do exposto, comungo do entendimento manifestado pelo Conselheiro José Roservaldo Evangelista Rios, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Respeitosamente, peço licença para divergir do i. Relator, de acordo com as razões de fato e de direito abaixo aduzidas.

O lançamento de ofício, julgado PROCEDENTE pelo órgão de Primeira Instância, imputa ao contribuinte o cometimento da seguinte irregularidade, *in verbis*:

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 e protocolos, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017.

Cuida-se de exigir a correta aplicação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias de um Centro de Distribuição – CD para outro, de idêntica titularidade (inciso I do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96).

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

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (...).

Os fatos geradores das contribuições para o PIS/COFINS ocorrem quando do ingresso de receitas. Tais receitas não se perfazem nas transferências entre unidades pertencentes ao mesmo titular.

Nos termos expostos pelos julgadores *a quo*:

No caso das transferências, diferentemente de uma venda de mercadoria, não há receita auferida, pois a transferência decorre da saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular, impondo o expurgo da base de cálculo nas transferências interestaduais das parcelas que representam os impostos recuperáveis, tais como ICMS, PIS e COFINS.

Correta a concepção dos auditores fiscais de que o valor da entrada mais recente corresponde ao da mercadoria, com a dedução das parcelas correspondentes ao ICMS, ao PIS e à COFINS, porquanto recuperáveis.

Como bem disse o n. conselheiro Luiz Alberto Amaral de Oliveira nos autos do PAF número 206891.0036/15-2, o ICMS é não cumulativo e:

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

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

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

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

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

Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente deve ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração no 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de declaração da empresa Estok.

A Instrução Normativa nº 52/2013 não inovou no ordenamento jurídico, inclusive porque não é instrumento jurídico apto para tal fim. Apenas externou o entendimento da Administração Tributária, orientando os servidores fiscais sobre que postura adotar em face da matéria.

Não violou a LC 87/96, em função da sua própria natureza, qual seja, a de norma *interna corporis*, sem força para obrigar os administrados a fazerem ou deixarem de fazer o que quer que seja.

Ao não expurgar da base de cálculo os montantes atinentes aos indigitados tributos (ICMS, PIS e COFINS), o sujeito passivo calculou débito a maior na origem e crédito a menor no destino (Estado da Bahia).

Conforme o art. 309, §7º do RICMS/12, se o imposto for destacado em total maior do que o devido, somente será admitido o crédito corretamente apurado, inclusive quando, em operação interestadual, a legislação da unidade federativa originária fixar base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar, convênio ou protocolo.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0049/18-1**, lavrado contra **CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.** devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.232.758,23**, acrescido da multa de 60%, prevista nos artigos 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Paulo Danilo Reis Lopes, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Rubens Bezerra Soares.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM SILVA – RELATOR/VOTO VENCIDO

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS