

| | |
|-------------------|---|
| PROCESSO | - A. I. N° 206891.0005/15-0 |
| RECORRENTE | - CÁLAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S/A. |
| RECORRIDA | - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL |
| RECURSO | - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0219-01/15 |
| ORIGEM | - IFEP COMÉRCIO |
| PUBLICAÇÃO | - INTERNET 16/10/2019 |

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0248-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo das mercadorias apurado pela exclusão dos impostos recuperáveis e inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente em face da decisão proferida pela 1ª JJF de relação ao Auto de Infração, lavrado em 01.04.2015, dado ciência ao autuado em 13.04.2015, através o Acórdão JJF N° 0219-01/15, que o julgou Procedente, no valor original de R\$142.851,32, com os acréscimos legais, 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, convênios ou protocolo.

Período de ocorrência: janeiro a dezembro de 2011. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de ICMS nas operações de entradas por transferência interestadual, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo do Auto de Infração.

Após analisar a peça defensiva apresentada pela Recorrente e a Informação Fiscal apresentada pelos autuantes, a 1ª JJF assim se pronunciou:

Inicialmente, no que concerne à arguição de nulidade, não há como prosperar a pretensão defensiva de invalidade do lançamento. Verifica-se claramente que a conduta infracional imputada ao sujeito passivo encontra-se descrita com precisão no Auto de Infração. O lançamento se encontra revestido das formalidades legais. Os autuantes expuseram com clareza o fato infracional, o que permite identificar o autuado, o montante do débito, a natureza da infração, inclusive com amplo detalhamento no corpo do Auto de Infração, assim como nos documentos e demonstrativos com seus dados e cálculos.

Inexistiu, no caso, a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99 – aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de realização de revisão fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito da Assessoria Técnica do CONSEF – ASTEC/CONSEF considero os elementos constantes nos autos suficientes para a formação do meu convencimento sobre a decisão da lide, razão pela qual, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro o pedido.

No mérito, o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um estabelecimento Centro Distribuidor para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com o detalhamento feito pelos autuantes no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, estes com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia

e RICMS/BA, Instrução Normativa 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram, na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais - que não produziram as mercadorias ou produtos -, na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos aos tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS.

A argumentação dos autuantes é de que, buscando fidedignidade com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, na ausência de clareza do significado do “valor da entrada mais recente”, a sua integração foi buscada na ciência contábil - norma de direito privado (artigos 109 e 110, CTN). Tal valor deve ser equivalente ao valor da mercadoria que consta da nota fiscal de entrada nos estoques, na data imediatamente anterior à data de saída em transferência para a filial localizada, neste Estado da Bahia, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS da operação da última entrada, pois se referem a tributos recuperáveis e a inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado consigna o seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexistente qualquer diferença de imposto a recolher em favor do Estado da Bahia, nas operações objeto da autuação, haja vista que o conceito adotado para “valor da entrada mais recente” é encontrado na jurisprudência, que o considera como sendo o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie, objeto da transferência.

Alega, ainda, que os autuantes utilizaram legislação publicada posteriormente ao período fiscalizado, no caso a Instrução Normativa nº. 052, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, sendo que o período autuado alcança fatos geradores ocorridos em 2011, portanto, não podendo a referida Instrução Normativa servir de embasamento legal.

É certo que a CF/88 reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Desse modo, em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no inciso I do § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Relevante registrar que se trata de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF. O entendimento prevalecente 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 que recebe em transferência, com supedâneo no art. 13, § 4º, I, da LC Nº. 87/96 c/c art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013.

Nesse sentido tem sido o entendimento firmado pela jurisprudência deste Conselho de Fazenda Estadual, através de suas Câmaras de Julgamentos, conforme os Acórdãos CJF nºs 0174-11/15; 0114-11/15, 0012-11/15 e 0275-12/15, 0092-11/14 e 0138-11/14, sendo que destes dois últimos Acórdãos transcrevo trechos dos votos proferidos pelo ilustre Conselheiro/Relator Eduardo Ramos de Santana, dada a relevância do entendimento manifestado:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

Trata se de Recurso de Ofício interposto pela 1ª JJF em razão de ter desonerado totalmente a exigência fiscal que acusa utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei complementar, convênios ou protocolo”.

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte, tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria) foram tributadas pela alíquota de 17%.

A fiscalização expurgou o ICMS relativo à aquisição e do resultado, dividiu pela alíquota interestadual e considerou como indevido a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação.

(...)

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria 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”.

Objetivando esclarecer quanto a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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.

Entendo que esta regra se coaduna 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, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) 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 levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

Na situação em que a mercadoria é adquirida e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição nas operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto pago na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar) que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

(...)

A fiscalização acusa que no momento que a empresa adquiriu mercadorias em operações internas com alíquota de 17%, a base de cálculo a ser utilizada na operação de transferência deveria ser com o expurgo do ICMS e não o valor pago.

Tomando como exemplo o modelo apresentado na defesa (fl. 192):

- a) A empresa adquiriu no Estado (RGN) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de R\$17,00 e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00 que aplicado alíquota de 12% resultou em débito de R\$12,00, valor que foi creditado na filial deste Estado;**
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido o valor de R\$0,68 que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se ao demonstrativo elaborado pela fiscalização a exemplo do produto Calça AKNCA59 (11 unidades a R\$13,90 = R\$152,90). Do valor unitário de R\$13,90 foi expurgado o ICMS a 17% (R\$2,36) resultando em valor unitário de R\$11,54 que multiplicado por 11 unidades resulta em valor de R\$126,94 que dividido por 0,88 (integração a 12%) resulta em base de cálculo de R\$144,25. Este valor foi deduzido da base de cálculo utilizada na nota fiscal de transferência de R\$152,90, o que resultou em valor de R\$8,65 x 12%, sendo exigido a título de crédito indevido o valor de R\$1,04 (vide fl. 11, com indicação da NF 744391/transferência e NF 479515/aquisição, que foram juntadas às fls. 101 a 178).

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do

Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Assim sendo, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, restabelecendo na sua totalidade o valor deste lançamento.”

ACÓRDÃO CJF N° 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

Também, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa 52/13, orientando que:

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.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, servindo de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes à fl. 322:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)
(destaques no original)

Vale destacar que, no presente caso, a inobservância da tributação monofásica do PIS/COFINS aduzida pelo impugnante não procede, haja vista que os autuantes não incluíram no levantamento itens com tributação monofásica do PIS/COFINS, descabendo, desse modo, a alegação defensiva. Também não procede a alegação defensiva de que os autuantes aplicaram a alíquota incorreta no levantamento, pois estas foram indicadas corretamente, conforme os demonstrativos que elaboraram.

Desse modo, considerando que o ICMS destacado na nota fiscal só gera crédito ao estabelecimento destinatário das mercadorias dentro do limite legal estabelecido, consoante previsto nos artigos 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VII do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, o comportamento do autuado impõe ao Estado da Bahia a absorção de um crédito fiscal superior àquele efetivamente devido, haja vista que o remetente destacou o ICMS em valor superior ao devido.

Cumpre observar, ainda, que apesar de a IN nº 52 ser expedido em 2013, não existe qualquer óbice na sua aplicação aos fatos ocorridos nos presentes autos, no período 2011, considerando que a regra da irretroatividade da Lei em matéria tributária (art. 150, inciso III, alínea “a”, CF 88) não encampa a norma que trata de ato ou fato pretérito interpretativos, conforme consignado no Código Tributário Nacional - CTN (art.106, I): “a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.”

Conclusivamente, as transferências interestaduais devem ser consideradas como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96. O cálculo do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (art. 13, § 4º, I, LC 87/96) encontra embasamento na orientação Instrução Normativa nº 052/2013, em Parecer da PGE/PROFIS e em julgamentos proferidos pelo Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, cujo posicionamento é de que, na formação da base de cálculo não deverá ser computada a carga de tributos recuperáveis, no caso ICMS, PIS e COFINS incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, vedada em conformidade com o art. 150, VI, da CF 88, observo que a multa aplicada se encontra prevista no art. 42 da Lei 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o art. 167, I, do RPAF/99. Cabe consignar que a apreciação de pedido de cancelamento ou redução de multa decorrente de obrigação principal, é da competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, conforme determina o art. 159 do RPAF/99.

Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante para que todas as intimações referentes ao presente PAF sejam encaminhadas ao endereço dos seus Patronos, observo que nada obsta que o órgão competente da repartição fazendária atenda ao pedido, contudo, consigno que o não atendimento não implica em nulidade, haja vista que as formas de intimação do contribuinte estão previstas no art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

VOTO EM SEPARADO

O autuado suscitou a nulidade da autuação alegando falta de clareza na indicação dos fatos que originaram o lançamento em discussão, impossibilitando o exercício da ampla defesa. Reclama que tal ausência de clareza na descrição da suposta infração implicou cerceamento de defesa, pois não pode se defender do que não foi plenamente demonstrado. Questiona também a utilização de legislação posta em vigor após o período fiscalizado – a Instrução Normativa nº 52/13 –, haja vista que os fatos em discussão ocorreram em 2011, não podendo a referida instrução normativa servir de embasamento legal neste caso.

A imputação fiscal diz respeito à suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em “lei

complementar, convênios ou protocolo” [sic].

Tal acusação é inadequada, pois não consta nos autos que a base de cálculo adotada nas transferências em questão fosse superior à estabelecida em lei complementar.

Quanto à menção a “convênios ou protocolo”, não custa lembrar que base de cálculo é matéria de reserva legal, e não consta neste caso que tivesse havido previsão de base de cálculo mediante convênio ou protocolo.

Na verdade, o que houve foi a glosa parcial de créditos fiscais por considerar a fiscalização que da base de cálculo das transferências interestaduais devem ser excluídos os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e devem ser acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque.

O autuado reclamou que os a jurisprudência e os dispositivos legais citados no enquadramento não se aplicam a este caso.

De fato, não existe nenhum dispositivo de lei que preveja a “exclusão” do ICMS, do PIS e da COFINS do valor da entrada mais recente da mercadoria no cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais de mercadorias.

A defesa pondera que a fiscalização precisa decidir se a base de cálculo é o valor da entrada mais recente sem os tributos recuperáveis, ou se é o custo de aquisição da mercadoria, porque uma base nega a outra.

Realmente, está havendo uma confusão de conceitos, confundindo-se “valor” com “custo”. No art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, o inciso I cuida de “valor”; o que cuida de “custo” é o inciso II:

“§ 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.” [grifei]

A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

A questão em exame requer conhecimentos elementares acerca dos conceitos de “operação”, “circulação”, “mercadoria”, “base de cálculo”, “alíquota”, “valor”, “preço” e “custo”.

De acordo com o § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular, a base de cálculo é definida considerando-se a atividade de cada remetente:

- a) o inciso I é aplicável ao comerciante: a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) o inciso II é aplicável ao industrial: a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida;
- c) o inciso III é aplicável ao produtor ou extrator: a base de cálculo é o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No caso em discussão, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

No caso da indagação em torno do conceito de “valor da entrada mais recente”, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – é o “valor pago” na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor da entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias. Em certos casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

Diante do questionamento da defesa quanto à inexistência de regra que obrigasse a “exclusão” do ICMS para se determinar o valor da entrada mais recente, os fiscais, na informação, se reportaram ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, ao art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, ao art. 56, V, “a”, do RICMS/97, ao Recurso Especial 1.109.298/RS do STJ e à Instrução Normativa nº 52/13.

Ocorre que nem a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, I), nem a Lei nº 7.014/96 (art. 17, § 7º, I), nem o RICMS/97 (art. 56, V, “a”) prevêem que na definição do valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria sejam excluídos o ICMS, o PIS e a COFINS.

Também não se aplica no presente caso o REsp 1.109.298/RS, porque no aludido Recurso Especial o estabelecimento remetente era de natureza industrial, caso em que a regra aplicável é a do inciso II (do § 4º do art. 13 da Lei Complementar 87/96), que diz respeito ao “custo da mercadoria produzida” ao passo que no caso presente o estabelecimento remetente é de natureza comercial, de modo que a regra aplicável é a do inciso I, que cuida do “valor da entrada mais recente da mercadoria”.

Quanto à citada Instrução Normativa nº 52/13, ela foi editada em 2013, não se aplicando portanto ao caso em discussão nestes autos, que são de 2011. A invocação de que aquela instrução normativa se aplicaria retroativamente parte da premissa equivocada de que ela teria natureza interpretativa.

Não, absolutamente não. A Instrução Normativa nº 52/13 não tem natureza interpretativa. Ela cria direito novo. Os novos critérios de determinação da base de cálculo do ICMS por ela fixados só podem ter aplicação a partir de sua vigência, não têm efeitos retroativos.

Neste caso, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, foram feitos cálculos tão complexos que, se fossem realmente exigíveis, na prática ficariam inviabilizadas as transferências, pois não é toda empresa que pode dispor de um aparato técnico sofisticado para atender a tamanha complexidade. O singelo ato de emitir uma simples Nota Fiscal passaria a ser obra e privilégio de doutores especialistas em matemática financeira.

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

O meu voto, em princípio, seria pela nulidade do lançamento, por falta de certeza e liquidez. Porém, tenho notícia de que já existem decisões deste Conselho em casos semelhantes, nas quais foi considerado que as alterações introduzidas na lei e no regulamento pela Instrução Normativa nº 52/13 no tocante à base de cálculo do ICMS têm aplicação retroativa. Sendo assim, curvo-me à jurisprudência, deixando que noutra instância prevaleça o que seja justo e legal.

Acompanho, com essas ressalvas, o voto do nobre Relator.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 258/270, onde busca desconstituir a infração que lhe foi imputada, trazendo ao processo suas razões, como a seguir descritas:

Inicia sua peça defensiva fazendo menção à tempestividade da mesma, seguida de um breve relato da autuação e do andamento do processo em comento, destacando o período de incidência, transcrevendo a infração como emitida pelos autuantes, fazendo menção à manifestação dos autuantes na Informação Fiscal e à decisão proferida pela 1ª JF.

Em sequência, a Recorrente faz referência ao julgamento proferido pela 1ª JF, destacando a ocorrência de Voto em Separado do Conselheiro José Bizerra Lima Irmão, voltando a, como antes fizera na sua defesa inicial, a pleitear a nulidade da autuação, “de acordo com o quanto previsto no artigo 18, inciso IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Art. 18 – São nulos:

(...)

IV – o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Reitera a Recorrente que a falta de clareza no processo de autuação vai de encontro ao que determina a Constituição Federal que assim estabelece no artigo 5º:

Art. 5º - Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Com base no que referenciou, afirma a Recorrente não ter condições de se defender de algo que não está claramente demonstrado, considerando a autuação sem base legal ou mesmo esclarecedora, destacando: “Ao descrever os motivos da autuação, os Fiscais Autuantes tentaram

fundamentá-lo, colacionando jurisprudências e legislações, deixando, porém, a descrição da suposta infração confusa”.

Destaca, ainda, que os prepostos autuantes se utilizaram de legislação inexistente à época dos fatos geradores, a Instrução Normativa nº 52/2013, sendo que o período objeto da fiscalização foi o exercício de 2011, pugnando pela impropriedade desta utilização, ainda mais que tal tipo de norma só pode reger procedimentos posteriores à sua edição.

De relação ao estabelecimento do que viria a ser o custo de transferência, destaca trecho da informação fiscal, abaixo transcrito:

*“Assim sendo, por força e em consonância com as decisões do CONSEF/BA, transcritas logo a seguir, utilizamos como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, o **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA (VCEMR)**, QUE É O EQUIVALENTE ATÉ A DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA, para este Estado. Para tanto, na definição ou composição do VCEMR, retirou-se o ICMS, o PIS e a COFINS (TRIBUTOS RECUPERÁVEIS) da operação de contabilização da última ENTRADA das MERCADORIAS NO ESTOQUE...”*

(...)

*Nesse sentido, reitere-se que o “**VCEMR**” CORRESPONDENTE AO VALOR DO ÚLTIMO CUSTO DE AQUISIÇÃO DA MERCADORIA CONTABILIZADO NO ESTOQUE DA EMPRESA e na unidade federada de origem, até a data da transferência interestadual para a BAHIA.” (grifos nossos)*

Com base nesta afirmativa dos autuantes a Recorrente destaca que

Da leitura da transcrição acima se infere que os próprios Fiscais Autuantes se contradizem na definição da base de cálculo do imposto a ser aplicada, na medida em que: (i) sustentam que a mesma deveria ser o valor da entrada mais recente; (ii) haveria uma imposição lógica não justificada de exclusão dos tributos recuperáveis deste valor; (iii) após essas exclusão, o valor da entrada mais recente equivaleria ao custo de aquisição da mercadoria.

Diante do que considera indecisão dos autuantes, a Recorrente destaca que “os Fiscais Autuantes precisam decidir se a base de cálculo é o valor da entrada mais recente sem os tributos recuperáveis, ou se é o custo da aquisição da mercadoria. Isto porque uma base nega a outra, haja vista que no custo de aquisição da mercadoria estariam também incluídos os custos com a tributação que a própria fiscalização quer ver afastada!”

Afirma que esta indecisão macula o processo e vai de encontro ao que determina o RPAF/BAHIA que no seu artigo 2º prevê:

Art. 2º - Na instrução, preparo, instrução tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.

Em reforço ao que acima referencia, transcreve decisão proferida pela 1ª CJF, como abaixo:

*“Processo – AI nº 206891.0015/07-4
Recorrente – Fazenda Pública Estadual
Recorrido – Pirelli Pneus S/A
Recurso – Recurso de Ofício – Acórdão 4ª JJF nº 0316-04/09
Origem – IFEP COMÉRCIO
INTERNET – 02/12/2009*

*1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/09*

*EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. ARBITRAMENTO. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSFERÊNCIA. Apuração do débito fiscal, por meio de arbitramento, fundamentado em porcentual de elementos de custos do estabelecimento matriz e não do estabelecimento remetente das mercadorias produzidas. **Falta de elementos nos autos que determinem, com segurança, o cometimento da infração, devendo ser renovada a ação fiscal, a salvo de falha.** Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão inâmime.” (grifos nossos)*

Salienta que os autuantes trazem, em seu favor, decisão que nada tem a ver com o questionamento, a exemplo do REsp 1.109.298/RS, o que, segundo afirma. Reforça mais ainda a preliminar de nulidade arguida.

Adentrando ao mérito da questão, a Recorrente afirma que muito embora a 1^a JJF não tenha reconhecido a preliminar de nulidade, entende que a autuação não pode prosperar, apresentando as razões recursais a seguir.

Explana sobre a empresa e sua atividade empresarial, comércio atacadista e exportador de vários produtos, destacando que sediada em São Paulo, possui neste Estado Centro Distribuidor que efetua transferência para vários estabelecimentos filiais, dentre estes o que foi objeto da presente autuação, sendo esta sistemática determinada pela logística de abastecimento aos vários mercados onde atua.

Volta a destacar, como em sua defesa inicial, que a aplicação das normas estabelecidas pela IN 52/2013 não teria poder para estabelecer condições de cálculos de preços ou custos em exercício anteriores, o que a se aceitar, estar-se-ia praticando a futurologia, impraticável quando se trata de operações comerciais e de cálculo de tributos, e, ainda mais, com aplicação de multas.

Destaca mais ainda a Recorrente: *o belíssimo Voto em Separado, do Julgador da Primeira Instância, Sr. José Bizerra Lima Irmão, a Instrução Normativa 52/13 – IN 52/13, não se trata de uma norma meramente interpretativa, pois ela trás novos critérios para a determinação da base de cálculo do tributo, motivo pelo qual não pode ser aplicada a fatos geradores anteriores à sua vigência.*

Transcreve trecho do referido voto como abaixo:

“Quanto à citada Instrução Normativa nº 52/13, ela foi editada em 2013, não se aplicando portanto ao caso em discussão nesses autos, que são de 2011. A invocação de que aquela instrução normativa se aplicaria retroativamente parte da premissa equivocada de que ela teria natureza interpretativa.

Não, absolutamente não. A Instrução Normativa nº 52/13 não tem natureza interpretativa. Ela cria direito novo. Os novos critérios de determinação da base de cálculo do ICMS por ela fixados só podem ter aplicação a partir de sua vigência, não têm efeitos retroativos.”

Refuta a Recorrente o fato de em se tratando de uma operação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa se queira excluir do preço de transferência os valores referentes ao ICMS, ao PIS e à COFINS, afirmando que o preço de transferência “é o valor mais recente de entrada” e não o custo como desejam os autuantes, sendo que no valor de aquisição estes tributos já se encontram incluídos.

Ao considerar que tal sistemática de avaliação decorre do desejo dos autuantes, não do que seja determinado pela legislação, mas, sim, do que gostariam que fosse, questiona: *é de se indagar onde, na lei, encontramos disposição determinando que, para encontrar o valor da entrada mais recente da mercadoria, o contribuinte deve expurgar os valores recolhidos à título de ICMS, PIS e COFINS? Conforme explanado vastamente na peça de defesa, não há previsão legal que oriente o contribuinte nesse sentido.*

Volta a destacar que a LC 87/96 define como preço de transferência a última entrada do produto no estabelecimento e que neste estão contemplados os tributos que se desejam expurgar, afirmando que caso assim desejasse o legislador, teria expresso na legislação tal determinação.

Volta a destacar o voto em separado do Conselheiro José Bizerra Lima Irmão quando o mesmo afirma:

“No caso em discussão, o remetente é estabelecimento comercial, e portanto a base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

No caso da indagação em torno do conceito de “valor da entrada mais recente”, a resposta é tão óbvia que é até ocioso dizer que “valor da entrada mais recente” é simplesmente o “valor da entrada mais recente” – “é o valor pago” na aquisição mais recente da qual decorreu a entrada da mercadoria no estabelecimento. O “valor pago” corresponde ao valor da operação de aquisição mais recente. No “valor pago” está incluído o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Também integram o “valor de entrada mais recente” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos ou vantagens pagos, recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador da mercadoria. Em certo casos, no “valor da entrada mais recente” se inclui até mesmo o frete, quando a aquisição é feita a preço CIF.

(...)

Neste caso, para apurar o valor da entrada mais recente da mercadoria, foram feios cálculos tão complexos que, se fossem realmente exigíveis, na prática ficariam inviabilizadas as transferências, pois não é toda empresa que pode dispor de um aparato técnico sofisticado para atender a tamanha complexidade. O singelo ato de emitir uma simples Nota Fiscal passaria a ser obra e privilégio de doutores especialistas em matemática financeira.

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

Informa, ainda, ser insubstancial a autuação quando afirma que o estorno de ICMS se justificaria na medida em que a base de cálculo estaria superior à prevista no inciso I do Parágrafo 4º do artigo 13 da LC87/96, afirmando que 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.

Destaca ainda o princípio da legalidade, consagrado nos artigos 150, I e 37 da Constituição Federal que transcreve:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
(...).*

Art. 37 – A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também ao seguinte:

(...).

Destaca mais ainda a Recorrente o determinado pelo CTN “no 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.”

Fazendo referência ao preço de transferência praticado pelo estabelecimento remetente, informa:

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.

Concluindo sua peça recursal, tratando de CONCLUSÃO E PEDIDO assim se expressa a Recorrente:

Em vista do exposto, a empresa autuada requer lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, requerendo, de logo, a juntada posterior dos documentos que se fizerem necessários, inclusive a realização de revisão fiscal efetuada por fiscal estranho ao feito, através da ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, sob pena de cerceamento ao direito de defesa, nos termos do artigo 5º da Constituição Federal, esperando por fim, que sejam comprovadas todas as razões apresentadas.

Preliminarmente, a Autuada protesta pelo acatamento incólume da presente Recurso, requerendo que o Auto de Infração nº 206891.0005/15-0 seja julgado NULO.

Caso não seja acatada a preliminar de nulidade acima argüida, requer seja, no mérito, julgada TOTALMENTE IMPROCEDENTE A AUTUAÇÃO, como efetivamente o é, 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!!

Por fim, requer também que todas as intimações referentes a este Processo Administrativo Fiscal sejam encaminhadas ao endereço dos Patronos da empresa Recorrente constante no rodapé destas páginas.

Instruído para julgamento, foi o processo encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de PARECER OPINATIVO, tendo a mesma, através o Processo PGE/2016057059-0, fls. 274/279, em parecer firmado pela Procuradora Dra. Ana Carolina Moreira se manifestado pelo IMPROVIMENTO do Recurso

Voluntário.

Em sua manifestação, a digna procuradora faz referência a parecer da lavra do i. procurador do Estado Dr. José Augusto Martins Junior, que assim se pronunciou:

Numa primeira perspectiva temos que ter em mente que a base de cálculo constitui a perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência, que no ICMS deve ser o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento.

Ou seja, a base de cálculo do ICMS deve necessariamente ser uma medida da operação mercantil realizada.

No escólio de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro. 11ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 345).

(Transcreve trecho)

Entretanto, no caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, localizados em Estados diferentes, como não existe negócio mercantil, não há preço que revele o valor da operação – base de cálculo do ICMS. Assim, como não há valor da operação, no intuito de não prejudicar, nem o Estado de origem, nem o de destino, a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, art. 13, Parágrafo 4º, restringiu a escolha da base de cálculo às seguintes hipóteses:

- a) *O valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*
- b) *O custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*
- c) *Tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Desta forma, expressamente, a lei complementar, regulando a imputação do valor da base de cálculo, no caso de saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outro Estado, fixou expressamente o aspecto quantitativo do fato gerador, com arrimo em permissivo constitucional, não sendo possível ao contribuinte inserir elementos quantitativos fora do cerco normativo da lei complementar, que turbem a lógica da não-cumulatividade.

Nesta trilha, a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça manifestou seu entendimento, no julgamento do Recurso Especial 5.160-SP, em 14 de novembro de 1990, em que foi Relator o Min. Armando Rollemburg: “se no enunciado do art. 2º, inciso IV, do Dec. Lei 406/68, se determinou a inclusão na base de cálculo do ICMS, dos impostos de importação e de produtos industrializados, implicitamente dela foram excluídos quaisquer outros tributos”

Sequenciando o i. procurador cita entendimento de José Eduardo Soares de Mello que faz comentário sobre o que venha a ser base de cálculo, destacando que deve ser destacado “o valor correspondente à entrada mais recente de mercadoria”, por óbvio, deve ser compaginado, com esteio no princípio não-cumulatividade, fixado na LC 87/96.

Afirma o i. procurador que entende ser absolutamente correto o lançamento perpetrado em promover a exclusão do PIS e da COFINS, por serem tributos recuperáveis, sob pena de violação ao princípio da não cumulatividade.

Com base na convicção expressada afirma que “*impõe-se o estorno de crédito na hipótese de saída com redução de base de cálculo (isenção parcial)*”.

Diante do que afirma não merecer guarida a tese recursal da Recorrente.

Por decisão desta 1ª CJF, em sessão de 17.10.2018, foi o processo remetido em diligência à PGE/PROFIS “*para que se manifeste a respeito da inclusão ou não dos valores correspondentes às contribuições sociais, PIS e COFINS, no preço de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa situados em Estados diferentes*”.

Através o Parecer PROFIS-NCA-JAM nº 007/19, o douto procurador Dr. José Augusto Martins Junior, fls. 286 a 288v, referendado pela Procuradora Assistente, Dra. Rosana Maciel Passos Salau, fl. 289, tece em seu posicionamento considerações a respeito do que venha a ser “faturamento” e a destinação que, constitucionalmente, tem as receitas advindas das contribuições do PIS e da COFINS, transcrevendo os artigos 195, inciso I, alínea “b”, e o artigo 239 da Carta Magna.

Continuando sua análise, o douto procurador, apresenta o RE 346.084, DJ 01/09/2006m Red. P/ acórdão Min. Marco Aurélio, Ementa. P. 1), que assim se pronunciou a respeito do venha a ser Receita Bruta e Faturamento:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DE PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimos, jungindo-se à venda de mercadorias de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o Parágrafo 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.”

Em defesa do seu posicionamento, o duto procurador, afirma que “*observa-se do conceito amplo de faturamento que o mesmo está intrinsecamente vinculado a entradas no patrimônio da pessoa jurídica*”, para afirmar que “*o faturamento não abrange rubricas outras que não sejam entradas*”.

Afirma mais ainda, discorrendo sobre conceitos contábeis, o afirmado por Ricardo J. Ferreira, in Contabilidade Básica, Ed Ferreira, 3ª ed. P. 131, como abaixo:

“*As contas de receitas registram as variações patrimoniais positivas. A receita aumenta a situação líquida.*”

Complementa sua afirmativa dizendo que não se pode confundir faturamento com lucro “*pois o conceito de receita é muito mais amplo, compreendendo tudo o que ingressa no patrimônio da empresa*”.

Em continuidade, em seu parecer, o duto procurador afirma que, nas operações interestaduais de transferências de mercadorias, “*por óbvio*”, ocorre operação de circulação e revela uma entrada patrimonial, portanto sujeita à incidência do PIS e da COFINS, e, mais ainda, que a exclusão se justifica “*diante da possibilidade, em determinadas situações, da sua recuperação na fase posterior de circulação do bem até o consumo final.*”

Aduz ainda o duto procurador:

Em sendo assim, não se pode admitir, por uma inferência lógica, que o Estado destinatário das operações de transferência suportem um crédito fiscal, cuja base de cálculo restou inflada sobre rubricas que não irão compor o efetivo valor da operação, porquanto recuperáveis na fase posterior”.

Afirma ainda, o duto procurador, que a não exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS, fere a técnica da não cumulatividade, regime este permeado, que sempre é regido pela lógica do desembolso financeiro.

Enumera, a seguir, o duto procurador, julgado do STF, a seguir transcreto:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. TGAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO, VALOR REGISTRADO EM NOTA. 1. O Supremo Tribunal Federal consolidou o entendimento no sentido de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria do estabelecimento. Nessa condições, a taxa cobrada pelas administradoras de cartão de crédito deve ser incluída na base de cálculo do imposto. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF) – AgR-segundo ARE: 820525-MG - Minas Gerais 1538954-45.2008.8.13.0027. Relator Min. ROBERTO BARROSO. Data do Julgamento: 01.03.2016. Primeira Turma. Data da Publicação: DJe-052 211-3-2016.

Transcreve ainda o duto relator, decisão do TJ/BA, sobre o tema em discussão, como abaixo:

APELAÇÃO CIVEL. DIREITO RIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DE PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO. (Classe: Apelação. Número do Processo: 0553866-57.2014.8.05.0001. Relator (a) Edmilson Jatahy Fonseca Junior. Segunda Câmara Cível. Publicado em: 18/12/2017) TJ-BA – APL 05538665720148050001. Relator: Edmilson Jatahy Fonseca Junior, Segunda câmara Cível. Data de Publicação: 18.12.2017.

Encerrando seu parecer, o duto procurador, assim se expressa:

Assim, diante do exposto, entendemos que o valor da PIS e da COFINS, tendo em vista incidirem sobre o faturamento, está sempre inserida na base de cálculo das transferências, sendo imperiosa a exclusão das mesmas, quando recuperáveis na etapa posterior de circulação do bem até o consumo final, pois presentes de forma precária no valor da operação.”

VOTO VENCIDO

A atividade empresarial pode ser exercida por micros, pequenos, médios ou grandes empreendedores, do que decorrem as estruturas que utilizam para o exercício da mesma. Em nosso país, de dimensões continentais, as empresas de maior porte tendem, naturalmente, a buscar ocupar o mercado em todo ou em grande parte do território nacional. Para tanto servem-se da logística de ocupação dos espaços, criando estabelecimentos filiais nas áreas onde desejam atuar.

O processo de ocupação dos espaços por estas empresas, sejam industriais ou atacadistas, leva a que estabeleçam Centros de Distribuição dos seus produtos em pontos estratégicos, como base para atingir mercados mais próximos a estas bases.

A Recorrente, como comprovado, exerce atividade de compra de produtos vários para distribuição e/ou exportação, tendo sua sede no Estado de São Paulo e uma das suas filiais no Estado da Bahia, para onde transfere mercadorias com o fim de abastecer este mercado e mercados circunvizinhos.

Dentro do sistema tributário nacional, temos como destaque os tributos que incidem sobre o consumo, destacando-se pelo seu volume arrecadatório, o ICMS, o PIS e a COFINS, sendo o ICMS um imposto de cunho estadual, e, o PIS e a COFINS, Contribuições de cunho federal. Todos eles compõem o preço de venda das mercadorias, diferenciando-se, basicamente, por terem incidências diferentes, o ICMS sobre o preço de venda da mercadoria em cada estabelecimento, e, o PIS e a COFINS, sobre o faturamento total da empresa, não havendo, dentro da sua legislação, segregação do que cabe a cada estabelecimento.

O PIS, cito, por exemplo, devido à similaridade com a COFINS, é regulado pelo Decreto nº 4.524, de 17.12.2002, que assim estabelece:

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores

I - na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e*
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e*

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea “a” do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

Como se pode detectar, o PIS e a COFINS não podem ser apurados em cada estabelecimento do contribuinte, mesmo porque a apuração dos valores a recolher não depende apenas das aquisições e vendas de mercadorias ou serviços, mas têm como base para créditos também, conforme o Decreto nº 4.524/2002:

Art. 63. A pessoa jurídica pode descontar, do PIS/Pasep não-cumulativo apurado com a alíquota prevista no art. 59, créditos calculados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 3º, caput e §§ 1º, 2º e 4º):

I - das aquisições efetuadas no mês:

- a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 18;*
- b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;*

II - das despesas e custos incorridos no mês, relativos a:

- a) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;*
- b) aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*
- c) despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamento tomado de pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples;*

III - dos encargos de depreciação e amortização, incorridos no mês, relativos à:

- a) máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem assim a outros bens incorporados ao ativo imobilizado;*
- b) edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; e*

IV - relativos aos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada na forma do art. 59.

Em se tratando, como no caso ocorre, de empresa com vários estabelecimentos, e tendo como base para o crédito das contribuições os valores elencados no dispositivo acima referenciado, impossível será determinar quanto de crédito cada estabelecimento teria, até mesmo porque a legislação assim não determina, mas sim a apuração de todas as verbas.

Diante do que se entende, não poderia um estabelecimento determinar quanto de PIS ou de COFINS estaria compondo o preço de transferência das mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa, mormente porque não existe destaque deste valor nas notas fiscais que as acompanham, como ocorre com o ICMS.

Destaque-se ainda que a Lei Complementar nº 87/96 não trata, em nenhum momento, das incidências de PIS e COFINS sobre a circulação de mercadorias, mesmo porque estaria invadindo competência de alçada federal, quando sua alçada é exclusivamente o ICMS.

Analizando o processo objeto, rejeito a preliminar de nulidade arguida pela Recorrente, em face de estar o Auto de Infração condizente com o que determina a legislação em vigor, em especial o RPAF/BA, nada havendo que venha dar sustentação a esta pretensão.

Considerando as observações feitas em sentada de julgamento, esta Câmara encaminhou, para fins de elucidação, diligência à PGE/PROFIS, que em sua análise, com as desculpas protocolares, mais definiu o que pretende a Recorrente, que o que espelha a sua decisão final.

Acertadamente, o parecer da PGE/PROFIS, define o que vem a ser “faturamento” e “receita bruta”, assim como o que vem a ser acréscimo patrimonial, quando informa que o mesmo se configura quando ocorre o ingresso financeiro resultante das vendas das mercadorias e/ou serviços.

Em se tratando de “transferências entre estabelecimento da mesma empresa”, em momento algum, ocorre ingresso ou desembolso financeiro, por se tratar de operação entre componente da mesma pessoa jurídica, inocirorendo a transmissão de propriedade ou operação de mercancia.

Como definido no Decreto nº 4.524/2002:

Art. 63. A pessoa jurídica pode descontar, do PIS/Pasep não-cumulativo apurado com a alíquota prevista no art. 59, créditos calculados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 3º, caput e §§ 1º, 2º e 4º):

I - das aquisições efetuadas no mês:

- a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do art. 18;*
- b) de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes;*

Para que se possa enquadrar uma operação como fato gerador de tributação do PIS e da COFINS, imperioso se faz, que se conceitue o que vem a ser “aquisição”, onde podemos ter várias definições como abaixo:

Aquisição é o ato de tomar posse de alguma coisa, seja ele bens, produto, serviço ou conhecimentos. A aquisição é aquilo que foi adquirido, podendo essa aquisição ter sido feita de diversas formas, por uma compra, permuta, doação etc.

O poder aquisitivo ou o poder de compra, é a capacidade de uma pessoa ou um grupo social, de ter condições financeiras de adquirir bens, mercadorias ou serviços.

Ou,

Ação ou consequência de adquirir, de se tornar proprietário de alguma coisa: comemorou a aquisição da casa.

*Ato de tomar posse de algo; obtenção: aquisição de conhecimentos. O que passou a pertencer a alguém; compra: o carro foi uma boa aquisição. [Astronomia] Busca de naves ou satélites que se encontram em órbita, para os rastrear. Etimologia (origem da palavra aquisição). Do latim *acquisitio*.onis, “ato de adquirir”.*

Ou, ainda,

O poder de aquisição (ou poder de compra), portanto, é a disponibilidade de recursos que tem uma pessoa para satisfazer as suas necessidades materiais. Noutros termos, o poder de aquisição está relacionado com os rendimentos do sujeito para realizar a compra de bens ou a contratação de serviços.

Como se pode ver, inexiste, na literatura, qualquer informação que indique “transferência”, mormente entre estabelecimentos da mesma empresa, como sendo um ato de aquisição. Na transferência o que ocorre é disponibilidade de bens ou mercadorias, propriedade de uma pessoa jurídica, composta por dois ou mais estabelecimentos, para um deles, que efetuará a comercialização (venda), sem que seja responsável pelo recolhimento das contribuições do PIS e da COFINS, devida, exclusivamente pelo estabelecimento Matriz.

Estranha-me, com a devida vênia, o posicionamento do douto procurador ao afirmar, após conceituar a incidência tributária de forma correta e dentro dos padrões legais, opinar contrariamente ao que, ele próprio afirma: *“Bem se esta a ver da dicção das normas legais acima transcritas, que o núcleo das contribuições em destaque é o faturamento, entendido como o total dos ingressos obtidos por determinada pessoa jurídica, ligados a sua atividade operacional”.*

Em hipótese alguma, pode-se enquadrar a operação de transferência entre estabelecimentos da mesma empresa como determinante de ingresso (faturamento). Nas operações de transferências não ocorrem pagamentos entre os estabelecimentos, mesmo porque o “Caixa” é da empresa, a Contabilidade, obrigatoriamente, é centralizada no estabelecimento Matriz, é este estabelecimento o responsável pela apuração e recolhimento das contribuições sociais em análise, o PIS e a COFINS.

De relação ao julgado do TJ/BA, invocado pelo douto procurador, registro que o mesmo limita-se a validar o uso da Instrução Normativa nº 52/2013, ao afirmar:

“A Instrução Normativa SAT nº 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.”

Em que pese a homologação tácita dada pelo julgado em comento, em momento algum trata o mesmo da aplicação retroativa do que dispõe a IN 052/2013.

O processo em análise é referente a fatos geradores do exercício de 2011, portanto anteriores à edição da IN 052/2013, não podendo pela mesma serem alcançados.

Em despacho no Processo nº 0338235-52.2017.8.05.0001, em Embargos à Execução Fiscal, de autoria das Lojas Riachuelo S/A., em sentença datada de 05.09.2018, a Juiza de Direito Dra. Maria Verônica Moreira Ramiro, o abordar o mérito da questão em lide, quando trata da retroatividade da aplicação da IN 052/2013, afirma:

“É cediço que a regra geral, em matéria tributária, é de que a lei nova tem aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, de forma que os perfeitos e acabados, completos, regem-se pela lei então vigente à época de sua ocorrência. (art. 105 do CTN).”

E, mais especificamente:

“Em realidade, a utilização do crédito fiscal pela Autora, de acordo com a norma em vigente à época, no caso Lei Estadual 7.014/96 e LC 87/96, que não trazia especificação acerca da base de cálculo para o caso de transferência interestadual de mercadoria, esta sobrevinda posteriormente com o advento da IN 52/2013, se mostra, sim, como um ato jurídico perfeito.”

Mais ainda, afirma a douta Juiza:

“Como dito acima, no momento dos fatos geradores, de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, apenas vigia, no Estado da Bahia, os critérios estabelecidos na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, sem as especificações introduzidas pela IN 52/2013, aplicável apenas a partir da sua publicação, 18/10/2013, de modo que os esclarecimentos da Fazenda Estadual, nela constantes, acerca de não se computar, na base de cálculo, a carga de tributos

recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da mercadoria, não poderia retroagir para a data dos fatos geradores (2009 e 2010) para justificar o ato levado a efeito pela fiscalização.”

“Postas as coisas desta maneira, tem-se por certo que não podia o Estado da Bahia se aproveitar da condição normativa que passou a ter vigência após 18/10/2013, para glosar créditos fiscais utilizados nos anos de 2009 e 2010.”

Encerrando seu despacho assim de manifesta a douta Juíza:

“Em outros termos, exigir o Fisco o estorno de créditos de ICMS aproveitados oportunamente pela contribuinte, quando, à época da escrituração, não havia regulamentação acerca da exclusão ou não da base de cálculo dos tributos recuperáveis, viola o princípio da boa-fé objetiva e não pode ser tolerada.”

Desta forma, consciente da impropriedade da exclusão dos valores concernentes ao PIS e à COFINS da base de cálculo das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, da impossibilidade de aplicação retroativa do que dispõe a Instrução Normativa DITRI nº 052/2013, e pelos fatos geradores do presente processo serem relativos ao exercício de 2011, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

VOTO VENCEDOR

Divirjo, com a devida *venia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário e julgar improcedente o Auto de Infração, basicamente, sob a fundamentação de que:

- i) Não poderia um estabelecimento determinar quanto de PIS ou de COFINS estaria compondo o preço de transferência das mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa, mormente porque não existe destaque deste valor nas notas fiscais que as acompanham, como ocorre com o ICMS.
- ii) Que a Lei Complementar nº 87/96 não trata, em nenhum momento, das incidências de PIS e COFINS sobre a circulação de mercadorias, mesmo porque estaria invadindo competência de alcada federal, quando sua alcada é exclusivamente o ICMS.
- iii) Que o TJ/BA se limita a validar o uso da Instrução Normativa nº 52/2013, mas em momento algum trata o mesmo da aplicação retroativa do que dispõe a Instrução Normativa nº 052/2013.

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.

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

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

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

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o PIS,

COFINS e ICMS integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, para efeito de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais*.

No caso concreto, verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Há de 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.

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 IN 52/2103 em nada inovou.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, inclusive conforme a recente Decisão no processo da Apelação Cível nº 0338235-52.2017.8.05.0001, exarada em 02 de setembro de 2019 pela Primeira Câmara Cível, de relatoria da douta Des.ª Silvia Carneiro Santos Zarif, cujo voto foi no sentido de “*Dar PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos*”.

Frise-se que, em relação a retroatividade da Instrução Normativa nº 052/2013, o aludido Acórdão, ao fazer referência aos julgados: *i*) Apelação, nº do Processo 0513561-60.2016.8.05.0001, Relator: Des. Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 30/04/2019 e *ii*) Apelação, nº do Processo 0553866-57.2014.8.05.0001, Relator: Des. Edmilson Jatahy Fonseca Junior, publicado em 18/12/2017; aduz que:

Lado outro, de acordo com o entendimento consolidado nesta Corte, a Instrução Normativa 052/2013 possui, de fato, natureza meramente interpretativa, o que induz à conclusão de que ela se aplica a fatos pretéritos, consoante se percebe nos julgados abaixo reproduzidos:

[...]

No voto condutor deste último acórdão, o Desembargador Relator Jatahy Fonseca Júnior registrou que a

“Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade”.

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*, visto que, ao contrário do que concluiu o i. relator:

- i) Os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS não dizem respeito à operação das transferências, mas, sim, à *aquisição do estabelecimento remetente ao industrial*, parâmetro para apuração do valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria para quantificação da base de cálculo legal na operação interestadual das transferências*.
- ii) Como dito acima, os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS excluídos, por serem recuperáveis, não dizem respeito à operação de transferência, mas, às operações de aquisições anteriores junto aos fornecedores pelo estabelecimento que posteriormente realizou as transferências, em cujas notas de aquisições junto aos fabricantes *tiveram destiques* de tais rubricas (PIS, COFINS e ICMS).
- iv) A Lei Complementar nº 87/96, ao determinar o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar, efetivamente, da composição do valor da entrada mais recente.
- v) O TJ/BA, como vimos, não se limita só a validar o uso da Instrução Normativa nº 52/2013, mas, sim, também sua aplicação retroativa do que dispõe a Instrução Normativa nº 052/2013.

Do exposto, 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 **206891.0005/15-0**, 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\$142.851,32, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antonio Brito de Araújo; Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS