

PROCESSO - A. I. N° 206891.0034/13-3
RECORRENTE - NESTLÉ BRASIL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0162-02/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/11/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0349-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À PREVISTA EM LEI COMPLEMENTAR. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma sociedade empresária, deverá ser adotado como valor da base de cálculo o custo de produção, conforme definido na legislação tributária em vigor: matéria prima, material secundário, acondicionamento e mão de obra. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVÍDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Autuado, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99, contra a decisão da 2ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em 20/11/2013 para exigir ICMS no valor de R\$55.637.546,01, acrescido da multa de 60%, sob a acusação de utilização indevida de crédito nas transferências interestaduais, com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à definida na Lei Complementar nº 87/96.

A 2ª JJF, na decisão proferida (fls. 352 a 365), inicialmente salientou que se trata de operações interestaduais de transferências de mercadorias produzidas e remetidas por estabelecimentos localizados em outros Estados, para a filial situada na Bahia.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de vício de motivação, disse que o trabalho fiscal tem amparo jurídico, os fatos foram expostos de forma clara, com a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreveram a infração, indicaram os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, com amparo na LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96 e RICMS/97.

Ressaltou que a nulidade suscitada se confunde com o mérito da imputação, ficando refutada, cujas argumentações serão analisadas quando da apreciação do mérito.

Indeferiu o pedido de realização de diligência fiscal (Art. 147, I, “a” e II, “b”, do RPAF/99), por entender que o pedido de refazimento das planilhas, para inclusão dos elementos de custo que entende deva figurar na base de cálculo, tem pertinência com o mérito, o que passou a apreciar.

No mérito, afirmou que a acusação de utilização indevida de crédito fiscal no período de 2010 a 2013, decorre de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com suporte no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, que restringe a base de cálculo, ao custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, não admitindo outros tipos, a exemplo de energia, depreciação, etc.

Ressaltou que conforme informações complementares do Auto de Infração, o levantamento fiscal foi elaborado com base em planilha de custo de produção apresentada pela própria empresa, discriminando itens dos custos de produção por código de produto, o que resultou na apuração da base de cálculo de acordo com a LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento), tudo conforme planilha de fls. 16 a 61 do PAF, denominada “Estorno de

Crédito – Custo Transferência – Fábricas – Produção do Estabelecimento”, e mídia gravada (fl.15), com demonstrativo de débito, onde constam as datas de ocorrência e de vencimento.

Destacou que, com base no custo de produção fornecido pelo Autuado, foram excluídos os valores das rubricas “Custos Indiretos”, “Manutenção”, “Energia Elétrica”, “Depreciação” e “Encargos Comuns”, restando os elementos de custo correspondente às parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento.

Alegou que o Autuado não apontou erros ou inconsistências na apuração da base de cálculo, pugnando pela nulidade ou improcedência da autuação, sob alegação de que não foram considerados os valores relativos a Custos Indiretos, Energia, Depreciação, Manutenção e Encargos Comuns, que entende não merecer acolhimento, por não encontrar amparo no que prescreve a LC nº 87/96 (matéria prima, material secundário e acondicionamento).

Apreciou outras alegações fundamentando que:

“Logo, o trabalho fiscal não foi apurado mediante arbitramento, conforme alegado na defesa, visto que, como dito acima, as parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, correspondem exatamente aos valores informados pela empresa na planilha de custos de produção MERCADORIAS FABRICADAS PELA NESTLÉ, e, portanto, contabilizados pela empresa, representando os registros contábeis e fiscais da empresa.

Sobre a alegação de inaplicabilidade da IN 52/2013, para os fatos geradores a outubro de 2013, constato não assistir razão ao defendente, visto que a referida instrução tem caráter interpretativo acerca de como deve ser compreendido o Custo da Mercadoria Produzida, não existindo nenhum impedimento legal a sua retroação para atingir fatos anteriores à sua publicação (art.106, I, do CTN). Ademais, mesmo antes da vigência da referida IN, a fiscalização já vinha adotando o mesmo critério para a apuração do Custo da Mercadoria Produzida.

Cumpre destacar que em todas as pesquisas feitas, pelos autuantes, no direito e na legislação tributária, bem como na ciência contábil (contabilidade de custos), realmente restou evidenciado que não tem amparo o procedimento do contribuinte para alocar as rubricas acima citadas, dentre outras, regra geral em nenhum dos quatro elementos previstos no artigo 13, § 4º da LC nº 87/96.

Diante disso, considerando que o escopo da ação fiscal foi a glosa de determinados valores que foram utilizados na determinação da base de cálculo para fins de apuração do crédito fiscal apropriado, nas operações de transferências interestaduais, por entender a fiscalização que sem amparo legal, a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias.

A base imponível constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário, por conter a dimensão da obrigação, quantificando o objeto da imposição fiscal. Relativamente às operações com mercadorias, aplicáveis são as regras da LC nº 87/96, tendo em vista que a própria CF/88 estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes, conforme se verifica em seus artigos 155, §2º, XII, “i”, e 146, III, “a”.

Assim sendo, ao contrário do entendimento do impugnante, as regras para o estabelecimento da base de cálculo do ICMS, devem ser buscadas a partir do texto constitucional. Este remete para a Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional. A base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no Art. 13, §4º, da LC nº 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do Art. 17, §8º, II, da Lei nº 7.014/96.

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

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

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

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

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

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC nº 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo. O legislador complementar definiu

claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o custo da mercadoria produzida”, dando sua interpretação para o que significa este custo. Não foi dada liberdade ao intérprete para adotar conceito diverso ou para integrar o texto de modo a completar-lhe o sentido. O custo ao qual faz referência o legislador não é o custo contábil, mas um conceito específico para uma finalidade também específica: a base de cálculo das transferências interestaduais. Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias produzidas em um estado e remetidas para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, localizado em outra unidade da Federação, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.

Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre estabelecimento e a filial autuada, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento, segundo dispõe o inciso II do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.

Como já enfatizado em outros processos que versam sobre a mesma questão tratada nos autos, este posicionamento (interpretação do art. 13, § 4º da LC 87/96), não é um posicionamento isolado, haja vista que, conforme anteriormente apreciado, já foi manifestado pelo STJ (RE 1.109.298 e 707.635-RS).

Entendo que o legislador, ao estabelecer regra limitativa aos componentes do custo de produção para determinar uma base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular quis promover uma partilha mais justa entre os Estados produtores e consumidores, tendo em vista que o consumidor final é quem arca com o montante do ICMS pago em todas operações de circulação, cujos valores pagos em determinadas fases são compensados nas operações subsequentes.

Ressalto que no mérito, em relação à energia elétrica e demais gastos citados na defesa, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF (Acórdão 4ª JJF nº 0252-04/08 / CJF Nº 0250-11/09; Acórdão JJF nº 0346-04/08 / CJF Nº 0064-11/09; Acórdão JJF nº 0411-01/08 / CJF Nº 0081-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0343-03/08/CJF Nº 0231-11/09; ACÓRDÃO JJF Nº 0387-04/08 / CJF Nº 0082-11/10; ACÓRDÃO JJF Nº 0321-01/09 / CJF Nº 0413-12/10; Acórdão JJF nº 0161-04/09 / CJF Nº 0266-11/09; e Acórdão JJF nº 0218-01/09 / CJF Nº 0377-12/09), em nome de outros contribuintes e os mesmos autuantes, que tratam da mesma matéria, bem como a quase literalidade das arguições trazidas pela defesa e informação fiscal.”

Acrescentou ainda que os argumentos trazidos pelo Autuado em relação à energia elétrica e aos demais itens acima citados, são coincidentes com o do voto proferido no Auto de Infração nº 206891.0013/10-1 (Acórdão JJF nº 0288-04/10), em nome do Autuado, julgado pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal, cujo entendimento acolheu e transcreveu às fls. 363/364, concluindo que:

“Por tudo o que foi exposto, acompanhando o mesmo entendimento do voto acima, concluo que os estabelecimentos situados em outra unidade da Federação, ao transferirem mercadorias para o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia, incluirão valores não previstos na LC 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a estabelecida no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior do que o previsto na legislação no estabelecimento remetente e um crédito utilizado a mais do que o previsto, o que constitui um crédito fiscal indevido, de acordo com o disposto no art. 93, § 5º, inciso II e com o art. 97, inciso VIII do RICMS/97, e art.309, § 7º do RICMS/2012. Infração caracterizada.

Quanto ao pedido para redução ou cancelamento de todas as multas aplicadas pelo descumprimento da obrigação principal, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que estão previstas no artigo 42, II, “f”, e VII “a”, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que as penalidades impostas estão vinculadas às infrações cometidas, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Sobre a alegação defensiva de confiscação da multa de 60%, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no citado dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.”

No Recurso Voluntário interposto (fls. 376 a 399), o Autuado inicialmente comentou as infrações e o julgamento na primeira instância, o qual entende que deve ser reformado.

Reiterou o pedido de nulidade, sob o argumento de que o lançamento está eivado de vícios de

motivação, tendo em vista que a autoridade fiscal tomou como verdade absoluta as planilhas de cálculos apresentadas por ele, sem confrontar com os livros fiscais e contábeis, inclusive as disponibilizadas (SINTEGRA, SPED), presumindo à veracidade das planilhas ofertadas.

Salientou ainda que o Auto de Infração se fundamenta na IN nº 52/13, editada em 18/10/13, mas que a exigência fiscal é do período de janeiro de 2010 a junho de 2013, isto é, anteriormente à referida IN, o que contraria o disposto no Art. 105 do CTN, visto que a legislação tributária se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros, sendo vedada a sua retroatividade.

Ressaltou que não há sonegação fiscal e sim divergência de interpretação da legislação tributária. Salientou que o crédito fiscal glosado foi recolhido no Estado de origem, inexistindo vantagem econômica para si, e que a disponibilização das informações da natureza dos custos foi feita com base em relatório não oficial, elaborado para fins gerenciais, e não reflete adequadamente o custo de produção. Destaca que, em situação análoga, esta 1ª CJF decidiu pela nulidade da autuação, a exemplo do Acórdão CJF nº 0168-11/12, cuja ementa transcreveu (fl. 383).

Concluiu que diante da inobservância dos elementos necessários para a validade do Auto de Infração, deve ser declarada a sua nulidade.

No mérito, argumentou que caso superada a preliminar de nulidade, a autuação desconsiderou, do custo da mercadoria produzida, objeto das transferências interestaduais, os valores relativos a custos indiretos, energia, manutenção, depreciação e encargos comuns, que são insumos consumidos no processo produtivo, ao teor do disposto no Art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96.

Alegou que a interpretação dada ao Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96 não pode ser meramente gramatical, a exemplo da Decisão contida no REsp 163529-STJ/MG/2001, ressaltando que o inciso II elegeu o custo da mercadoria produzida como referência para constituir a base de cálculo.

Disse que, no caso de estabelecimentos industriais, numa interpretação lógica, além dos elementos elencados pelo Fisco (matéria prima, mão de obra, material secundário e acondicionamento), deve ser considerado o custo de transformação dos estoques que inclui os custos diretamente relacionados com a linha de produção, de forma direta ou indireta, a exemplo de energia elétrica, manutenção, depreciação, frete, etc.

Aduziu que a real definição de custo de produção prevista na Norma de Procedimento de Contabilidade (NPC 02), definindo como custo “a soma dos gastos com matéria prima, mão de obra, energia, depreciação, etc, incorridos para aquisição, conversão e outros procedimentos...”.

Frisa que este Conselho de Fazenda Estadual já reconheceu, em outra autuação, que os custos com energia elétrica e gás devem compor a base de cálculo do ICMS nas operações de transferências, conforme ementa do Acórdão nº 0119-11/13, transcrita à fl. 388.

Nesse sentido, transcreveu resposta de consulta a SEFAZ do Estado de São Paulo, manifestando, através da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, a interpretação de que os elementos de custos indicados no Art. 13, §4º, II, da LC nº 87/96, são exemplificativos de outros que compõem o custo da produção.

Ressaltou que a energia elétrica é custo intrínseco da produção, bem como os custos com manutenção e depreciação do ativo, que se consomem no processo industrial, e devem ser incluídos na base de cálculo, a exemplo da decisão da 2ª Turma do STJ no Recurso Especial 18.361/95-SP, assegurando o direito ao crédito do IPI em caso análogo ao presente, conforme ementa (fls. 390 e 391).

Destacou a precariedade do AI citando como fundamento a decisão do STJ no REsp 1.109.298, em caso do próprio Autuado contra o Estado do Rio Grande do Sul, que difere da situação em tela, visto que no caso analisado a controvérsia residia na utilização do valor da entrada mais recente ou do custo da mercadoria produzida, uma vez que ocorreu uma operação interna anteriormente à transferência interestadual, cujos elementos de composição do custo sequer foram analisados pelo STJ, não socorrendo a pretensão fiscal no caso em tela.

Discorreu sobre a chamada “guerra fiscal”, ressaltando que tanto a Constituição Federal quanto a

LC nº 87/96 permitem que se abata, em cada operação, o montante do ICMS cobrado nas operações anteriores, pelo mesmo Estado ou qualquer outro Estado da Federação, em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, evitando tributação em cascata.

E que, na situação presente, o crédito de ICMS fundamenta-se em recolhimentos efetuados na etapa anterior, sendo o crédito legítimo, conforme edição da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, que fixou entendimento diametralmente oposto ao adotado pelo Estado da Bahia.

Disse que o lançamento é fruto exclusivo da guerra fiscal do ICMS, com interpretações divergentes da legislação tributária, cujas regras só poderão deixar de ser aplicadas se forem declaradas inconstitucionais, e não por entendimentos diversos, que geralmente priorizam o Estado que se sente prejudicado, implicando em uma insegurança jurídica, prejudicando o contribuinte, que paga tributos corretamente, onerando duplamente com a incidência em cascata do tributo pago no Estado de origem, e ora pleiteado pelo Estado de destino.

Citou decisão monocrática proferida pelo STF, na AC 2611/MG e REsp 259.877/RJ, julgado pela 2ª Turma do STJ, asseverando que o crédito decorrente da não-cumulatividade é aquele que incidiu na etapa anterior, mesmo raciocínio manifestado no julgamento do REsp 1.125.188-MT/2010.

Argumentou que na remota hipótese de entender que o custo da mercadoria produzida não engloba os custos de transformação, a interpretação limitativa conferida à LC nº 87/96, não tem competência para alterar o conceito contábil do custo, conforme preceitua o Art. 110 do CTN.

Quanto à multa aplicada, argumentou que deve ser afastada, nos termos do Art. 2º do Decreto Lei nº 834/69 (fl. 397), visto que o remetente em transferências pagou o tributo a um dos Estados, quer o de origem, quer o de destino. E que deve ser graduada nos termos do Art. 112 do CTN.

Também, adicionou que a multa aplicada de 60% possui caráter confiscatório, o que é vedado pela CF/88 (Art. 150, IV) e entendimento manifestado pelo STF, a exemplo do julgamento da ADIN 551-1/RJ,

Por fim, requereu a nulidade da autuação, se não acatada a realização de diligência fiscal para averiguar a legitimidade dos argumentos e provas acostados aos autos, e reforma da decisão de primeiro grau cancelando integralmente a autuação.

A PGE/PROFIS, em seu parecer (fls. 431 a 438), inicialmente discorreu sobre a autuação, julgamento e recurso interposto. Preliminarmente, disse que não vislumbrou qualquer nulidade ao teor do Art. 18, do RPAF/99, devendo ser afastada.

Quanto ao pedido de diligência, ressaltou que o Art. 147 do RPAF/99, preceitua que será indeferido quando julgador considerar suficiente para formação da sua convicção, os elementos contidos nos autos ou verificar fatos vinculados à escrituração fiscal da empresa, o que foi indeferido na decisão de piso e não vislumbrou possibilidade de deferimento.

No mérito, ressaltou que a autuação tem como suporte o Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, cuja base de cálculo decorre do Art. 146, III, e 155, §2º, “i” da CF/88, que remete para lei complementar estabelecer normas gerais quanto a fatos geradores, base de cálculo e contribuintes (ICMS).

Salientou que o STJ, na apreciação do REsp 1.109.298-RS, decidiu que a interpretação da norma prevista no Art. 13, §4º da LC nº 87/96, “deve ser restritiva”, evitando conflitos federativos na arrecadação dos tributos, portanto, restrita à soma do custo da matéria prima, material secundário, mão de obra e acondicionamento. E que foi correta a glosa dos créditos decorrentes da inclusão na base de cálculo das transferências os valores relativos a manutenção, depreciação, frete e outros.

Quanto à multa aplicada, citou doutrinadores para demonstrar que não existe um parâmetro legal para aferição do critério da razoabilidade da tributação, dependendo da capacidade contributiva do contribuinte. Afirmou que a multa aplicada é adequada e legal com vista à Lei nº 7.014/96.

Opinou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Em nova manifestação (fls. 446 a 452), o Autuado aduziu que a autuação havia considerado que as

transferências foram efetuadas por estabelecimentos industriais, mas que parte dos créditos lançados correspondem às operações realizadas com estabelecimentos comerciais, quando a base de cálculo utilizada seria o preço da aquisição mais recente, relacionando os estabelecimentos remetentes.

Afirmou que as filiais paulistas possuem atividade exclusivamente comerciais, cujos valores somam R\$3.256.793,06, pugnando pela nulidade da autuação quanto a este ponto, por conter vícios insanáveis ao violar o princípio da legalidade (Art. 150, I, da CF/88).

Disse que a constituição do crédito tributário infringiu a regra contida no Art. 142 do CTN ao apresentar desconformidade entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal, afrontando o Art. 129, §1º, III e V, do COTEB, conforme entendimento do Acórdão JJF nº 0205-05/10.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário para que o Auto de Infração seja anulado ou cancelado, com afastamento da penalidade imposta, reconhecendo a legalidade da inclusão na base de cálculo do ICMS dos custos indiretos, energia, manutenção, depreciação e encargos comuns.

Em sessão de julgamento, a 1ª CJF resolveu remeter o presente processo em diligência à PGE/PROFIS (fls. 483 e 484), no sentido de se manifestar juridicamente a respeito do que segue:

1. Os Centros Distribuidores de uma empresa que recebe transferências de unidades fabris desta mesma empresa e também adquire mercadorias e/ou produtos de outras empresas podem, em suas operações, fiscalmente, ser considerados uma extensão da matriz?
2. O sistema de precificação para as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando a origem das mercadorias e/ou produtos, deve ser baseada unicamente no explicitado no Art. 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96?
3. Em se tratando de mercadorias adquiridas pelos Centros de Distribuição de empresas que, embora sejam participantes do mesmo grupo econômico são cadastradas com inscrições diferentes no CNPJ, e que são transferidas para comercialização entre estabelecimentos atacadistas da empresa, tais transferências devem ser precificadas com base no inciso I ou no inciso II, do §4º do Art. 13, da Lei Complementar nº 87/96?

A PGE/PROFIS exarou parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA e pelo Procurador-Chefe da PGE (fls. 488 a 495), respondendo afirmativamente em relação à questão 01 e que as transferências interestaduais efetuadas por centros distribuidores devem ser precificadas com base no inciso I do §4º, do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, quando as mercadorias forem adquiridas de terceiros, e no inciso II, do mesmo diploma legal, quando forem produzidos por unidade fabril da mesma empresa, por ser o centro de distribuição um apêndice do parque industrial, com suporte na decisão do STJ no REsp nº 1.109.298-RS.

Esta 2ª CJF, na assentada do julgamento, tendo em vista a alegação do Autuado de que os estabelecimentos remetentes receberam uma parte das mercadorias em transferência e outra parte em aquisições de terceiros, embora pertencentes ao mesmo grupo econômico, resolveu remeter o processo em diligência à IFEP COMÉRCIO para que fosse determinada a segregação das aquisições de terceiros, refazendo o cálculo de acordo com o inciso I do §4º, do Art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 (fl. 498).

Os Autuantes informaram que os CNPJs básicos das empresas envolvidas nas transferências são iguais, os quais relacionou, pois havia sido lavrado o Auto de Infração nº 206891.0045/13-5 para os casos em que os CNPJs eram diferentes, tendo sido julgado procedente o Auto de Infração nº 206891.0044/13-9 de mesmo teor (fls. 502 a 505).

O Autuado apresentou nova manifestação (fls. 510 a 516), na qual destacou que recebe mercadorias de diversos estabelecimentos do grupo econômico, tendo sido efetuada a segregação de CNPJs base pelo Autuante como manobra para fins de autuação.

Explicou que seu parque industrial é formado por diversas unidades fabris que remetem os produtos fabricados para diversos centros de distribuição que, por sua vez, os remetem para os

“key accounts”, como Atacadão e Lojas Americanas, ou “brokers”, que distribuem para os clientes menores, não havendo um único estabelecimento industrial que possa ser estendido para compreender o seu estabelecimento.

Asseverou que seria impossível calcular o crédito decorrente das remessas de mercadorias pelo custo de produção nos moldes pretendidos, tendo em vista a pluralidade de fábricas que remetem os produtos para outra pluralidade de centros de distribuição próprios ou de terceiros, anexando malha logística e planilhas demonstrativas do fluxo de produção e circulação das mercadorias.

Requereru a nulidade e/ou improcedência da autuação.

VOTO

No Recurso Voluntário interposto, o sujeito passivo reapresentou na sua quase totalidade os argumentos expendidos na impugnação inicial, que foram apreciadas pela 2ª JJF.

Preliminamente, quanto à nulidade suscitada, sob o argumento de que o lançamento está eivado de vícios de motivação, por terem sido apurados com base em dados disponibilizados, sem confrontar com os documentos fiscais e contábeis, observo que o levantamento fiscal relaciona notas fiscais emitidas em transferências por outros estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular e compara os valores com as planilhas de custos disponibilizadas pelos estabelecimentos fabricantes da mesma empresa.

Portanto, os dados contidos nos arquivos magnéticos fornecidos (SINTEGRA, SPED), devem espelhar os que estão contidos na documentação fiscal, conforme números das mesmas relacionadas nos demonstrativos que deram suporte à infração apontada. Logo, tendo sido constatada infração à legislação tributária, de acordo com os dados fornecidos pelo próprio Autuado, é facultado a ele comprovar possíveis inconsistências dos dados, cujos documentos fiscais e livros fiscais e contábeis estão em sua posse.

Assim sendo, ao contrário do que foi afirmado, existe motivação para efetuar o lançamento e, quanto à materialidade do fato, será objeto de apreciação do mérito. Consequentemente, afasto a preliminar de nulidade suscitada, por não se enquadrar nas situações previstas no Art. 18 do RPAF/99.

No que se refere à nulidade suscitada sob o argumento de que o Auto de Infração se fundamenta na Instrução Normativa nº 52/13, editada em 18/10/13, e não pode ser aplicada retroativamente aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro/10 a junho/13, verifico que conforme apreciado na Decisão ora recorrida, a infração apontada tem como respaldo o disposto no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, com amparo nas disposições dos Arts. 155, §2º, XII, “i”, e 146, III, “a” e “c”, da Constituição Federal, que delega a lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes.

Portanto, a mencionada Instrução Normativa configura norma complementar (Arts. 96, 100 e 106 do CTN), que tem como objetivo esclarecer a matéria disciplinada, ou seja, meramente interpretativa das normas hierarquicamente superiores (LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96, RICMS/97). Assim sendo, concluo que o lançamento fiscal obedeceu ao devido processo legal e também afasto a nulidade pretendida.

Por fim, com relação ao argumento de que, em situação análoga, a 1ª CJF decidiu pela nulidade da autuação, a exemplo do Acórdão CJF nº 0168-11/12, observo que naquele lançamento, a fiscalização apurou custo de produção anual e tomou como base para “*exigência fiscal em períodos mensais*” situação diferente do que ocorreu nesta autuação, cujos custos foram apurados mensalmente. Consequentemente, aquela Decisão não pode servir de paradigma para julgamento deste lançamento, motivo pelo qual afasto a nulidade pretendida.

No mérito, o Autuado reapresentou o argumento da impugnação inicial de que na base de cálculo das operações de transferências devem ser considerados todos os insumos consumidos no processo produtivo, ao teor do disposto no Art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, e que a fiscalização

desconsiderou os custos indiretos, energia, manutenção, depreciação e encargos comuns.

Verifico que, com relação a este argumento, a 2ª JJF apreciou que a apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais, foi feita com base na planilha de custos disponibilizada pela própria empresa, relativamente às parcelas do custo da matéria prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento, de acordo com o previsto no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96. Este entendimento tem sido prevalente nas decisões exaradas por este Conselho de Fazenda Estadual, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0387-12/08, 0016-12/09 e 0413-12/10.

Por isso, não acolho o argumento de que devem ser considerados os demais custos incorridos, como custos indiretos, energia, manutenção, depreciação e encargos comuns, visto que a interpretação quanto à aplicação do disposto no inciso II do §4º do Art. 13 da LC nº 87/96 é restritiva aos elementos de custos nele elencados e não de todos os elementos do custo de produção.

Quanto ao argumento de que este Conselho de Fazenda Estadual já reconheceu que os custos com energia elétrica e gás devem compor a base de cálculo do ICMS, nas operações de transferências, citando o Acórdão CJF nº 0119-11/13, constato que, ao contrário do que foi afirmado, no conteúdo do voto vencedor foi fundamentado que tais elementos não devem compor a base de cálculo do ICMS, na operação de transferência interestadual e sim que a Decisão do primeiro grau tinha excluído de forma equivocada os valores correspondentes e não houve interposição de Recurso de Ofício. Por isso, foi mantida a exclusão dos valores, conforme transcreto abaixo:

“Convém ressaltar que em diversas Decisões do Superior Tribunal de Justiça, aquela Corte decidiu que “A energia elétrica não pode ser considerada como insumo”, a exemplo do RE 782.074 - DF (2005/0153135-0); REsp n.º 638.745/SC; RMS 19176 / SC , 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon; AgRg no AG n.º 623.105/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 21/03/2005; REsp n.º 518.656/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 31/05/2004 e AgRg no RE 731.885 - PR (2005/0039203-7).

Também, em se tratando da mesma matéria (transferências interestaduais), este Conselho já exarou diversas decisões refutando a exclusão da energia elétrica, a exemplo dos Acórdãos CJF 387-12/08; CJF 383-12/08 e CJF 016-12/09.

Por tudo que foi exposto, entendo que foi equivocado o entendimento da 1ª JJF, ao fazer a exclusão dos valores relativos à energia elétrica e gás, porque não se caracterizam como “material secundário” no contexto interpretativo do art. 13, §4º, II da LC 87/96, mesmo porque entendeu se caracterizar como “custo direto de fabricação” que denota outro significado.

No entanto, como não houve interposição de Recurso de Ofício por parte da JJF quanto à decisão proferida, fica mantido os valores apontados como devidos na decisão da Primeira Instância.”

Assim sendo, o mencionado Acórdão CJF nº 0119-11/13 não serve de paradigma para dar respaldo ao argumento recursivo de que a energia elétrica deve compor a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais. Ressalto que na decisão proferida a 1ª CJF fundamentou que, com relação à energia elétrica e demais gastos citados na defesa, é recorrente a questão sob análise, conforme jurisprudência do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nº 0250-11/09, 0064-11/09, 0081-11/09, 0082-11/10, 0413-12/10, 0266-11/09 e 0377-12/09, o que evidencia o entendimento prevalente nas Decisões proferidas por este Conselho.

Também, no que se refere à decisão do STJ contida no REsp 18.361/95-SP, não se trata de situação análoga visto que se trata de direito ao crédito do IPI de “materiais refratários”.

Quanto à resposta de consulta à SEFAZ do Estado de São Paulo, manifestada através da Decisão Normativa CAT nº 05/2005, onde foi interpretado que os elementos de custos indicados no Art. 13, §4º, II da LC nº 87/96, são exemplificativos de outros que compõem o custo da produção, observo que, conforme ressaltado pelo próprio Autuado, o entendimento da administração tributária daquele Estado é diametralmente oposto ao do Estado da Bahia. Prevalece a aplicação da regra estabelecida na Lei Complementar, com amparo no disposto nos Arts. 155, §2º, XII, “i”, e 146, III, “a” da Constituição Federal, que remete para a lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes.

Há de se ressaltar que as decisões proferidas pelo STF, na AC 2611/MG, no REsp 259.877/RJ e no

REsp 1.125.188-MT/2010 tratam de glosa de crédito em razão da concessão de benefícios fiscais, que não tem correlação com a situação em questão, que trata de base de cálculo de transferências interestaduais.

Discordo da alegação do Autuado de que houve manobra somente para fins de autuação, afinal como ele próprio explicou, a existência de pluralidade de unidades fabris e centros de distribuição é que pavimentou tal solução, de forma a possibilitar segregar o cálculo do crédito correspondente à previsão contida nos incisos I e II do §4º, do Art. 13 da LC nº 87/96.

No tocante ao pedido de não aplicação da multa cominada com base no Art. 2º do Decreto-Lei nº 834/69, verifico que o mesmo veiculou alterações no Decreto-Lei nº 406/68, que normatizava o antigo ICM e as normas gerais de direito financeiro. Portanto, ao contrário do que foi afirmado pelo recorrente, sua vigência perdurou no período da existência do ICM e não mais se aplica ao ICMS, visto que não recepcionado pelo sistema tributário instituído pela Carta Magna de 1988.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que a multa aplicada de 60% é prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Como se trata de multa aplicada em decorrência de descumprimento de obrigação principal, não compete a este órgão julgador apreciar pedido para sua dispensa ou redução (Art. 158 do RPAF/99).

Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fls. 11 a 13), se atendidas as condições estabelecidas no Art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo Autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração.

Com relação à alegação de que a multa é de caráter confiscatório e inconstitucional, ressalto que, de acordo com o Art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.

Por tudo que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do nobre relator, e minha divergência restringe-se, única e exclusivamente, ao fato de que, no caso em apreço, o auto de infração está fundamentado na previsão contida no inciso II do §4º, do Art. 13, da LC nº 87/96, pelos fatos que abaixo vou expor:

A Recorrente possui um Parque Industrial formado por diversas unidades fabris, localizadas em diversas cidades, as quais, por sua vez remetem os produtos fabricados para diversos Centro de Distribuição (próprios) e/ou Brokers (centro de distribuição operados por terceiros).

Não há uma única fábrica que remeta os produtos para à filial Autuada, mas sim uma pluralidade de fábricas que remetem a sua produção para uma outra pluralidade de Centro de Distribuição próprios ou de terceiros, de modo que seria impossível calcular-se o crédito decorrentes das remessas de mercadorias pelo custo da produção, nos moldes pretendidos, o que inclusive, representaria ofensa ao disposto no, do Art. 13, §4º da LC nº 87/96.

A PGE/PROFIS exarou parecer, acolhido pela PGE/PROFIS/NCA e pelo Procurador-Chefe da PGE (fls. 488 a 495), respondendo afirmativamente em relação à questão 01 e que as transferências interestaduais efetuadas por centros distribuidores devem ser precificadas com base no inciso I do §4º do Art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, quando as mercadorias forem adquiridas de terceiros, e no inciso II, do mesmo diploma legal, quando forem produzidos por unidade fabril da mesma empresa, por ser o centro de distribuição um apêndice do parque industrial, com suporte na decisão do STJ no REsp nº 1.109.298-RS.

A decisão do STJ no REsp nº 1.109.298-RS, não pode prevalecer para este auto de infração, pois, são realidades totalmente diferentes, logísticas de distribuição envolvendo diversas unidades fabris e Centro de Distribuição próprios e de terceiros para a Filial Autuada, inviabilizando-se realizar transferências somente para a Filial Bahia pelo custo de cada unidade fabril.

Analizando o caso em questão, as transferências via diversos Centros de Distribuições próprios e de terceiros, seria o mais correto, o seu enquadramento no inciso I do §4º, do Art. 13, da LC nº 87/96, e a sua apuração pelo valor da última entrada mais recente.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando nos princípios legais que norteiam a lide, citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal do Brasil ao tratar da competência das Leis Complementares, no artigo 146, e, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, no artigo 155, como abaixo:

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;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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;

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

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

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

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

XII - cabe à lei complementar:

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a inteiro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em atendimento ao disposto no princípio constitucional, a Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como LEI KANDIR, ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu Artigo 13:

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

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

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

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

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

Apresentemos também o que determina o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, devidamente atualizado, ao tratar do ICMS, quando assim explicita:

Art. 23. A base de cálculo do imposto é:

I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

Art. 32. Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;

Em sequência de hierarquia das leis, vejamos o que determina a Lei 7.014/97, a Lei do ICMS baiano:

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

(...)

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

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

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, exceto em hipóteses expressamente previstas em regulamento.

E aqui, a Lei nº 7.014/97, repete fielmente o que determina a LC 87/96, só que referenciando as transferências internas.

Abordando a pretensão dos autuantes em determinar um tipo diferente de base de cálculo, constato que a mesma não tem respaldo no que determina, ainda, a Lei nº 7.014/96, que, expressamente, define o princípio básico do ICMS, a não cumulatividade, determinando no artigo 28, abaixo transcrito, assim como assegura ao contribuinte o direito ao crédito do tributo cobrado nas operações anteriores, como no artigo 29:

Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Adotando o pretenso arbitramento, exigem os autuantes que a Recorrente efetue o estorno de crédito, como indevidamente utilizado, não atentando para o determinado na Lei nº 7.014/97, que, destaque-se, em hipótese alguma, podem ser enquadradas as operações efetuadas pela Recorrente que não se enquadram no previsto como abaixo:

Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

O condicionante determinado na legislação em apreço para que não seja admitida a utilização do crédito do ICMS está claramente definido no artigo 31 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Seguindo os passos da Lei nº 7.014/96, o RICMS BAHIA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, também de relação às transferências recebidas de estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, estabelece:

Art. 263. O contribuinte que receber por transferência mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro estado, deverá manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo:

(...)

"II - os registros fiscais dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas pelo estabelecimento comercial remetente das mercadorias, observadas as especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95."

Parágrafo único. A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96.

Verifica-se que a Recorrente em momento algum infringiu ao acima determinado, tendo apresentado aos autuantes todos os registros solicitados, não tendo em momento algum, se negado a atender ao solicitado pelos mesmos.

Sendo a Recorrente contribuinte sujeita ao Regime Normal de apuração do tributo, atende a todos os princípios e normas a que está sujeito, praticando em sua escrituração fiscal o determinado no RICMS BAHIA no artigo 305, § 3º, e, o artigo 309, I, “a”, que assim estabelecem:

Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.

§ 3º O crédito deverá ser escriturado pelo seu valor nominal.

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos;

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

Ao tratar do estorno de crédito, o RICMS BAHIA, seguindo o prescrito na Lei 7.014/96, estabelece, muito longe do que pretendem os autuantes, no artigo 312:

Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

IV - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

V - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Na sequência e seguindo a importância e supremacia das normas legais, de relação ao tema do presente processo, à Instrução Normativa nº 52/2013, que, conforme descrito no seu preâmbulo:

Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Tratando das transferências efetuadas por estabelecimentos da mesma empresa sediados em outros Estados da Federação para outro sediado no Estado da Bahia, pretende a Instrução Normativa que assim se proceda:

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 da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado. (grifo nosso)

Busca-se, incessantemente, saber onde a IN foi buscar, desde quando seu objetivo é instruir aqueles que a ela se submetem, funcionários públicos, no caso da SEFAZ BAHIA, procedam em

seus trabalhos internos, ao determinar a exclusão de “tributos recuperáveis”, pretendendo, inclusive alterar a legislação de outros Estados, determinando aquilo que é da competência de cada um, e, ainda, interferir nos conceitos contábeis, ter competência para alterar a legislação de outros Estados ao determinar taxativamente: **“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.”**

É de bom alvitre ver-se a conceituação do que venha a ser Instrução Normativa, dentro do arcabouço tributário que rege as relações Estado X Cidadão.

Assim temos:

As instruções normativas são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Têm por finalidade detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico pátrio.

Não é função da instrução normativa criar novos direitos ou obrigações, mas tão somente explicar de forma mais clara os direitos e obrigações que já tenham sido previstos em algum momento pela legislação.

Como afirma Maria Zanella Di Pietro, em Direito Administrativo, ao analisar sob o aspecto de doutrina: *É entendimento consolidado na doutrina que a instrução normativa possui natureza jurídica de ato administrativo. Dispondo sobre o gênero ato administrativo do qual a instrução normativa é espécie.*

Como ato administrativo não pode a Instrução normativa ter ingerência nas ações dos contribuintes, ainda mais para impor-lhes obrigações e formas de procedimento que alteram a legislação a que se submetem.

Reforçando o que venha a ser a Instrução Normativa e seu papel no ordenamento jurídico, Lenice Iolanda de Oliveira, em A lei e a Instrução Normativa: A força da Instrução Normativa, assim define:

A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, uma norma complementar administrativa, tão somente. Esta tende a completar o que está em uma Portaria de um superior hierárquico, num Decreto Presidencial ou em uma Portaria Interministerial.

Desta forma, a Instrução Normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico.

Assim, a Instrução Normativa nunca poderá passar colidir com Leis ou decretos, pois estes devem guardar consonância com as Leis.

A partir do conceito acima, confirma-se que a instrução normativa apenas auxilia no entendimento de outra norma já vigente, não lhe sendo permitida a inovação do ordenamento, bem como se posicionar contrariamente a ele.

Vemos, pois, que não tem uma Instrução Normativa a competência de inovar ou crescer, por entendimento próprio, direitos ou obrigações a quem quer que seja, e, muito menos, colidir com leis ou decreto, o que manifestamente ocorre na tentativa de aplicar o que a IN 52/2013 apresenta.

Lenice Iolanda de Oliveira, comenta mais ainda:

Cada sociedade, cada uma ao seu tempo e necessidade, define para seus pares, os normativos legais, os quais serão aplicados aos casos concretos, quando houver a necessidade de orientar, disciplinar, coibir, limitar ou até mesmo dirimir conflitos entre seus membros, seja para a pessoa física ou jurídica.

Para tanto, as Leis são parâmetros estabelecidos pelo poder constituinte para que estas surtam seus efeitos em um determinado espaço temporal.

Em um sentido amplo, todos os comandos legais são leis a serem respeitadas, mas cada normativo legal possui uma caracterização quanto a sua espécie e natureza, bem como finalidade. Neste sistema, o qual é adotado pelo nosso País, temos a Constituição sendo o pilar central de toda a estruturação legal, isto significa que todo e qualquer ato normativo para ser aplicado tem que estar em consonância com a Constituição Federal, ou seja, para ser válido e eficaz, o ato normativo tem que estar condizente com a Carta Magna.

Importante destacar a hierarquia que as leis devem se submeter, sob pena de que as mesmas podem provocar verdadeiros conflitos no momento de aplicação da lei ao caso concreto.

Como já mencionado, e no topo da pirâmide proposta por Hans Klesen, está a Constituição, que representa a Lei maior, tendo abaixo destas os Tratados Internacionais, as Leis Complementares e as Leis Ordinárias, e ainda compõem o quadro os Decretos, os Decretos Legislativos e as Resoluções.

As Portarias, Instruções Normativas, Avisos, Regimentos, também são normativos, mais detalhistas, os quais devem de forma estrita, satisfazer os preceitos contidos nas Leis, as quais devem estar em consonância com a Constituição.

A respeito do posicionamento da Instrução Normativa como definidora de padrões tributários e criadora de obrigações para o contribuinte, apresenta-se o decidido pelo STJ no Resp abaixo:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1221170 PR 2010/0209115-0 (STJ)

Jurisprudência•Data de publicação: 24/04/2018

EMENTA

DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. **DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA.** RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo. 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI. 4.

O TRF-1, ao analisar Apelação Cível, de relação à competência da Instrução Normativa, assim se pronunciou:

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 99128920104013400 (TRF-1)

Jurisprudência•Data de publicação: 12/09/2014

EMENTA

A Instrução Normativa nº 658, de 4/7/2006, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade. 8. Apelação e remessa oficial não providas.

Também o TRF-5, analisando pretensão de inclusão de ditames inexistentes na legislação, assim se pronunciou:

TRF-5 - Apelação em Mandado de Segurança AMS 92728 PE 0003635-66.2005.4.05.8300 (TRF-5)

Jurisprudência•Data de publicação: 18/09/2009

EMENTA

INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 468/04. FISCO FEDERAL. REGIME FISCAL DA CUMULATIVIDADE. PREÇO PREDETERMINADO. **DEFINIÇÃO. ILEGALIDADE.** MERA RECOMPOSIÇÃO MONETÁRIA. 1 - O preço predeterminado em contrato não perde a sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833/03, fosse não abarcar os contratos com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que, definitivamente, não se confunde com o preço predeterminado; 2 - O intuito da Lei n.º 10.833/03, (arts. 10, XI, e 15), ao manter os contratos pelo regime anterior, foi justamente a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro contratual. A previsão de aplicação do regime fiscal anterior da cumulatividade, relativamente ao PIS-COFINS, alcançou os contratos firmados antes de 31/10/2003, com preços predeterminados, ainda que sujeitos a cláusulas de reajuste, desde que por critério prefixado e destinado à mera recomposição monetária; 3 - A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impondo a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade; 4 - Apelação da União improvida. Apelo da Termopernambuco S/A provido. Remessa oficial parcialmente provida

Pode-se verificar que a decisão acima do TRF-5, deixa bastante claro, sem sombra de dúvida, a incompetência de Instrução Normativa tentar alterar o sentido da lei ou tentar criar interpretações, ao destacar literalmente :*A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo “preço predeterminado”, da forma como foi prevista, impõe a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade*

Ainda de relação ao posicionamento da Instrução Normativa no arcabouço legal, não se pode olvidar a denominada Pirâmide de Klesen que, analisando a denominada “hierarquia das leis”, assim estratifica:

Constituição Federal e Emendas Constitucionais promulgadas
Leis Complementares
Leis delegadas
Leis ordinárias
Decretos-Lei
Regulamentos
Tratado, Acordos, Atos, Convenções Internacionais após Decretos Legislativos
Costumes e Doutrina
Jurisprudência
Decretos, Medidas Provisórias, Resoluções
Portarias, Instruções Normativas
Contratos em geral

Essa pirâmide, concebida pelo notável jurista austríaco, serve de fundamento para sua teoria e baseia-se na ideia de que há normas jurídicas **inferiores** (normas fundadas) que, necessariamente, têm que observar e respeitar o disposto nas normas jurídicas **superiores** (normas fundantes).

Creio que resta configurada a incompetência de uma Instrução Normativa fazer qualquer “adição de entendimento” ao que determina legislação superior, ainda mais quando tenta invadir competência tributária de outro Estado, o que fere, frontalmente, o pacto federativo.

Passemos, agora, a explicitar sobre o que já foi julgado a respeito do tema.

Analisemos, inicialmente, o conflito conceitual entre o que venha a ser “valor da entrada mais recente” e “custo de aquisição” ou “custo de inventário”.

VALOR DA ENTRADA é o valor desembolsado pelo adquirente, o “valor de face”, ou seja o quanto se vai pagar para ter em seu poder a mercadoria adquirida. Desta forma, o valor aqui definido é o constante da Nota Fiscal de aquisição (valor do produto, tributos incidentes, despesas acessórias, etc.), que vai ser levado à débito da conta de Compras ou similar.

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, e do quanto ao final, vai ser tributado pelo Imposto de Renda, cujo valor apurado tem como base a fórmula:

CMV = EI + C – EF, onde,
CMV – Custo das Mercadorias Vendidas
EI – Estoque Inicial
C – Compras
EF – Estoque Final

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

CI = CA – IR, onde:
CI – CUSTO DE INVENTÁRIO
CA – CUSTO DE AQUISIÇÃO
IR – IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:

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

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

A alegação dos autuantes do quanto determinado pelo CPC 16, do CFC, em nada lhe ampara, em vista de o CPC determinar, justamente, a forma como chegar ao determinado pela Receita Federal. Saliente-se que o CPC, derivado das Normas Internacionais de Contabilidade, cumpre o princípio da “primazia da essência sobre a forma”, e que não pode interferir na legislação tributária, mas adequar os registros contábeis aos princípios tributários.

Para tanto, é que são determinadas as contas redutoras, de forma que a “essência”, no caso o valor de face, fique destacado nos registros contábeis, e a “forma”, como adequar aos princípios tributários do Imposto de Renda, seja destacado pelo valor de face e os registros das contas redutoras”.

Pode-se exemplificar o acima especificado com o exemplo abaixo:

Aquisição de mercadoria:
Valor da mercadoria \$10.000,00
ICMS (Crédito) \$ 700,00
PIS s/ Aquisição \$ 165,00
COFINS s/ Aquisição \$ 300,00

Contabilização:
D – COMPRAS \$10.000,00
C – ICMS A RECUPERAR \$ 700,00
C – PIS A RECUPERAR \$ 165,00
C – COFINS A RECUPERAR \$ 300,00
C – FORNECEDORES \$10.000,00
D – ICMS A RECOLHER \$ 700,00
D – PIS A RECOLHER \$ 165,00
D – COFINS A RECOLHER \$ 300,00

As contas ICMS a Recuperar, PIS a Recuperar e COFINS a Recuperar são contas redutoras da conta Compras, não interferindo no conceito de Valor da Entrada, que pode ser constatado na escrituração contábil.

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.

Transcrevo aqui trecho da resposta do eminent jurista Ives Gandra Martins, em consulta formulada pela Avon Cosméticos a respeito de autuação idêntica à presente, onde afirma:

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.

De relação ao que viria a ser o “valor da entrada mais recente”, assim se pronunciou 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.

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).

Estranho, se não incongruente, seria admitir a pretensão dos autuantes, ao não atentar que, em utilizando crédito inferior ao pago pelo remetente, além de ferir a não-cumulatividade, cria um manifesto conflito federativo, pois o Estado da Bahia estaria a alterar a base de cálculo estabelecida pelo Estado de São Paulo para saídas realizadas a partir de seu território”

Cite-se que a 1ª JJF, ao analisar o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, reconhece a incompetência do Estado da Bahia promover alteração na legislação de outro Estado, como destacou:

“Vale observar que a glosa do crédito fiscal de que cuida o Auto de Infração em exame, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Certamente que não compete ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Entretanto, há que ser observado os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar, haja vista que, qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver os créditos fiscais do imposto destacado no documento fiscal.” (grifo nosso)

Ainda mais, não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte – no caso, a Recorrente –, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.

Já abordando decisões que justificam a improcedência da autuação objeto da presente lide, temos que este Conselho vem prestigiando o entendimento da Recorrente.

A Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão n. 0054-12/16, acatou as razões do recurso voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente.

O acórdão foi disponibilizado em 17.05.2016, Relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes:

"EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE (CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO PARA CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO), COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Metodologia em desalinho com a Lei Complementar nº 87/1996, devido as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorrerem da exclusão do ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo que fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente. Com fulcro no art. 155, parágrafo único do RPAF-BA/1999, vislumbra improcedência do lançamento de ofício. Recurso PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime."

(...)

Inconformado, com respaldo no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 269 a 289, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando a acusação, a Decisão recorrida e alegando que a auditoria teve como "suporte central" a Instrução Normativa nº 52/2013, que determina a exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo (ICMS, PIS e COFINS). (...)

A pretensão do Fisco baiano ensejaria pedido de restituição de indébito na unidade federativa de origem, que decerto não seria deferido, consoante as Decisões de fls. 282/283. (...)

De acordo com o que decidiu o STJ no Recurso Especial 707.635-RS/2004, definição de base de cálculo de ICMS é matéria reservada à lei complementar, pelo que não podem dispor contrariamente sobre idêntico assunto leis ou decisões normativas. (...)

A Constituição Federal, no art. 146, III, "a" estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Já o art. 155, § 2º, XII, "i", dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, inclusive de modo que o montante do próprio gravame a integre. (...)

Todavia, a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia – em relação à qual não se aplica o art. 167, III do RPAF-BA/1999, em função, com a devida licença, de não ter sido editada por autoridade superior -, inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente "não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento (...)

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação "a posteriori" em razão da não cumulatividade. Todavia, isso não invalida ônus financeiro que compõe o valor da entrada mais recente."

Saliente-se que outros julgados deste CONSEF, seja por votos vencidos de relatores, seja por votos divergentes, a postulação da Recorrente encontra guarida, a exemplo dos Acórdãos nºs 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16, onde, inclusive a solicitação de afastamento das multas foi acatada.

Também o Tribunal de Justiça da Bahia, ao apreciar lide semelhante, através da 1ª Câmara Cível, inclusive, com parecer favorável emitido pelo e. Ministério Público Estadual em relação à concessão da segurança assim se posicionou:

"EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO INDEFERINDO PEDIDO LIMINAR. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO.

Resumidamente, trata-se de Mandado de Segurança impetrado em razão do Auto de Infração nº 206891.0007/12-8, lavrado em 04/10/2012, sob a alegação de que a impetrante/agravante teria aproveitado indevidamente de crédito e ICMS nos exercícios financeiros de 2007 e 2008, provenientes de transferência interestadual de mercadorias entre a sua filial, situada no estado do Espírito Santo, e o Centro de Distribuição, localizado na Bahia.

Assim, argumenta ter sido autuada mesmo ante a comprovação de que utilizou como base de cálculo para o ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias o valor da última entrada.

O PARECER MINISTERIAL, às fls. 831/834, ao tratar do art. 13, §4º, inciso I, LC 87/96, opinou que:

'[...] 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.'

Nesta senda, o *fumus boni iuris* é constatado no momento em que se verifica que a agravante utilizou como base de cálculo aquela fixada pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Senão vejamos:

'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;'

Em razão de todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento, ratificando-se a decisão de fls. 292/295, que concedeu a tutela recursal."

(A.I. nº 0004495-87.2014.8.05.0000 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO)

Ainda a 1ª Câmara Cível em processo idêntico assim se manifesta:

"EMENTA. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. A matéria controvertida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicienda, portanto, a instrução probatória.

2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica para a situação de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular para estabelecimento em outro Estado.

3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

4. Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa."

VOTO DO RELATOR

(...)

"O cerne da lide refere-se à base de cálculo do ICMS, na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado pertencente ao mesmo titular - no caso, saída do Centro de Distribuição, localizado em Jundiaí/SP, e entrada na Filial-BA - o que demanda interpretação do artigo 13, § 4º, I, da LC 87/96, que apresenta a seguinte redação:

(...)

A base de cálculo do ICMS mercantil é o valor da operação de transferência da mercadoria, revelando estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico praticado (art. 13 da LC 87/96). Consequentemente, o § 4º do citado dispositivo previu uma base de cálculo específica à situação de saída de mercadoria, quando esta for pertencente ao mesmo titular, para estabelecimento em outro Estado. Os incisos do mencionado parágrafo referem-se à natureza da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo: no inciso I, mercantil, no II, industrial e, no III, relativa a produtos primários. No caso sob comento, sendo a atividade praticada pela Recorrida de cunho mercantil, incidirá a aplicação do disposto no inciso I, pelo fato de atuar no ramo comercial e a transferência de suas mercadorias se dar para filial de mesma titularidade.

(...)

Observa-se que a interpretação dada pela IN, quanto ao significado do que seja "valor de entrada mais recente", gerou a divergência impugnada, pois entendeu o Fisco Estadual que este valor não corresponderia ao totum da operação mais recente, mas, sim, ao "custo de aquisição" contabilizado da mercadoria, retirando, por conseguinte, do quantum da compra o valor dos "tributos recuperáveis" (ICMS, PIS e CONFINS)."

(...)

"Com essa percepção, o Fisco, equivocadamente, equiparou o "custo de aquisição" ao "valor da entrada mais recente" (entenda-se valor da operação e entrada LC nº 87/96), o que não se confunde. Por essa leitura, restariam excluídos os tributos recuperáveis, não previstos em lei.

Logo, numa releitura, pode-se dizer que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria.”

(...)

“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.

Destarte, configurado o direito líquido e certo da Impetrante, bem como comprovada a ilegalidade do ato administrativo praticado pela autoridade coatora, correto o posicionamento da Magistrada a quo.

Ex positis, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando-se a sentença em REEXAME NECESSÁRIO.”

(A.C. nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador LIDIVALDO REIACHE)

Também a 2ª Câmara Cível ao apreciar processo idêntico, assim se pronunciou:

“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”

(...)

“A priori, revelam-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.”

(...)

“Aduziu que, tratando-se de mercadoria que não industrializada pelo remetente, a base de cálculo utilizada para pagamento do ICMS relativo às operações de transferência foi “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, haja vista o cômputo de tributos recuperáveis, PIS e COFINS, nos termos do disposto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, reproduzido pela Lei Estadual nº 7.014/1996.”

(...)

“Como se infere dos supracitados artigos, somente lei estabelece a fixação da base de cálculo da espécie tributária, corolário do princípio da legalidade.”

“A hipótese dos autos diz respeito a base de cálculo de ICMS em razão de transferência interestadual de mercadorias. Da leitura dos autos, observa-se que o Fisco Estadual promoveu a cobrança de diferença de valores sob o fundamento de que Instrução Normativa estadual proíbe ao remetente o cômputo de tributos recuperáveis na formação da base de cálculo do ICMS, quando se tratar de transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiro, com destinação a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia.

Por ora, É DADO À ESTA EGRÉGIA CORTE A REFORMA DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU A PARTIR DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, do qual se desponta a verossimilhança da alegação da recorrente, haja vista que instrução normativa não pode ser enquadrada como lei.”

“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.”

(A.I. nº 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2ª Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)

Em julgamento do processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, a Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

Causa espécie a constatação de que a Fazenda estaria buscando redução de uma base de cálculo, o que induziria a uma aparente ausência de interesse jurídico.

No entanto, é importante esclarecer que, o objetivo da Fazenda está atrelado à necessária redução do valor a ser utilizado na compensação a título de crédito fiscal; é dizer, na operação realizada no Estado da Bahia, a desconsideração dos tributos recuperáveis recolhidos na fase encerrada no Estado de origem tem como consequência para a formação da base de cálculo do valor a ser aqui exigido uma redução do crédito do contribuinte.

Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve

haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada. (grifo nosso)

O julgado acima foi proferido no dia 02 de setembro de 2019.

Ademais, caso fosse acatado o pretendido pelo autuantes, estar-se-ia subvertendo o conceito de custo, desde quando o valor não acatado como crédito, forçosamente, teria quer computado como custo da mercadoria, contaminando assim o princípio da não cumulatividade, básico do ICMS.

O posicionamento que tentam adotar os autuantes, vai de encontro ao entendimento do fisco de outros Estados, a exemplo de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, que por decisões em respostas a Consultas efetuadas por contribuintes neles estabelecidos, reconhecem o cálculo para a determinação de base de cálculo das entradas mais recentes, da forma como procedida pela Recorrente.

A pretensão dos autuantes assemelha-se a querer desgarrar a Bahia do contexto nacional (federativo), equiparando-a à Jangada de Pedra descrita por José Saramago em seu romance do mesmo nome, onde discorre sobre a separação da Península Ibérica do continente europeu deixando a porção correspondente a Portugal e Espanha à deriva no Oceano Atlântico, fato incompreensível por todos os setores políticos, econômicos e científicos. Mesmo sentimento se tem com o postulado pelos autuantes.

Por tudo que analisei e pela convicção da certeza do meu entendimento dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, julgo IMPROCEDENTE o auto de infração em apreço.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **206981.0034/13-3** lavrado contra **NESTLÉ BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.637.546,01**, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, Henrique Silva de Oliveira e Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2019.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS