

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0019/16-9
RECORRENTE - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0268-03/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INERNET: 13/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0391-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96 e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Acatado pedido de exclusão da multa aplicada, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. 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 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, em 25/04/2016, para exigir ICMS no valor de R\$211.901,40, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2012. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no § 4º, inciso I do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 16/12/2016 às (fls. 148 a 162) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

VOTO

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 do último Acórdão transcrevo trechos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator Eduardo Ramos de Santana, dada a relevância do entendimento manifestado:

ACÓRDÃO CJF Nº 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.

Observe 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.

Cumpra 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 inconstitucionalidade 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.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 172 a 2225, mediante o qual aduz as seguintes razões:

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela Fiscalização da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, com a exigência de estorno de crédito fiscal em decorrência de suposto erro na determinação da base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferências de mercadorias para estabelecimento do mesmo titular localizado em outro Estado da Federação, conforme no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$211.901,40, acrescido da multa de 60%.

No mérito, o Auto de Infração impugnado trata da exigência de ICMS, pela utilização indevida de crédito fiscal, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Conforme a descrição dos fatos da autuação, a Fiscalização exige estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96 – valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

A Fiscalização da SEFAZ/BA, com fundamento na Instrução Normativa nº 52/2013, adotou 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 ao ICMS, PIS e COFINS.

Por sua vez, a ora Recorrente defende, em síntese, não existir nenhum texto legal que estabeleça, para a fixação do valor da entrada mais recente, que se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação. Entende, a ora Recorrente, que a posição adotada pela Fiscalização não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa nº 52/2013 e Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Em assim sendo, a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal.

Embora o assunto seja controverso, vez que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da

mercadoria, não nos parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivallesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96).

Referido dispositivo legal (inciso II, § 4º, art. 13, da LC nº 87/96) estabelece que a base de cálculo, nas transferências por estabelecimento fabricante, será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria.

Ora, estamos diante de dois incisos subsequentes, previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Deste modo, não nos parece razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro.

Não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos.

Sem dúvida, o posicionamento adotado pela Fiscalização acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Inobstante a flagrante ilegalidade, os Senhores Julgadores da 3ª Junta de Julgamento Fiscal entenderam que razão assiste aos autuantes, ou seja, ao se apurar o valor correspondente à entrada mais recente, deve ser desconsiderado 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, que, apenas, interpretou as determinações legais.

Na verdade, o entendimento da Fiscalização está fundamentado exclusivamente em normas infralegais.

Ora, Ilustres Conselheiros, de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, a Constituição Federal 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.

Em obediência ao texto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, no seu 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, deixando um vácuo do que, de fato, signifique valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A própria Fiscalização confirma que o seu entendimento está baseado na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques.

E o que é pior, a Fiscalização confirma que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, entendendo por isso correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Ora, a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA está única e exclusivamente baseada na Instrução Normativa nº 52/2013 e no Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Acontece que a Instrução Normativa nº 52/2013 e o Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) não se limitaram a interpretar as normas legais e acabaram alargando o significado do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o que fere frontalmente o princípio da legalidade.

Esse é exatamente o ponto!

Em relação aos julgamentos proferidos pelo CONSEF, a ora Recorrente coloca em relevo o Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, envolvendo uma empresa varejista, em que este Colegiado adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia.

Significa dizer que a Fiscalização adota dois pesos e duas medidas, quando é para exigir o recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia exige que PIS/COFINS devem compor a base de cálculo de transferência e, no sentido contrário, no caso de mercadorias transferidas de outros Estados da Federação para o Estado da Bahia exige a exclusão das referidas contribuições na glosa dos créditos de ICMS.

Outro ponto relevante que demonstra que não há justo motivo para a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo de transferência é que, nesse caso, não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Não se justifica que, nas transferências interestaduais de mercadorias para estabelecimentos do mesmo titular, a Fiscalização pretenda aplicar o conceito de custo da mercadoria, tendo em vista que o objeto sobre o qual se volta é a simples operação de transferência de mercadorias do estabelecimento localizado em Sergipe para outros de mesma titularidade situados na Bahia.

Ainda que os argumentos acima possam ser superados, o que se admite apenas para argumentação, há outro fundamento jurídico de extrema relevância que também implica na necessidade de cancelamento da autuação, conforme será adiante demonstrado.

Analisando o PAF, constata-se com facilidade que as operações decorreram da remessa de mercadorias do centro de distribuição da Contribuinte em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”.

Nota-se, pelo que até agora se expôs, a ausência de qualquer intuito comercial na operação de simples remessa dos bens do estabelecimento da ora Recorrente para outros estabelecimentos seus localizados no Estado da Bahia.

Por oportuno, interessante citar a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, que define acerca dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias”:

“‘Operações’, ‘circulação’, e ‘mercadorias’ são três elementos essenciais para a caracterização da venda de mercadorias. Tenho para mim que o vocábulo “operações”, no contexto, exprime o sentido de atos ou negócios jurídicos hábeis para provocar a circulação de mercadorias.

“Circulação”, por sua vez, é a passagem das mercadorias de uma pessoa para outra, sob o manto de um título jurídico, com a consequente mudança de patrimônio.

Já o adjunto adnominal ‘de mercadorias’ indica que nem toda a circulação está abrangida no tipo proposto, mas unicamente aquelas que envolvam mercadorias”.

(Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, pág. 648).

Isso encontra razão de ser na assertiva de que o fato gerador do ICMS é a operação de circulação de mercadoria, assim entendida como “qualquer operação jurídica mercantil, que transfira a titularidade da mercadoria (sua propriedade ou posse), como a compra e venda, a dação em pagamento, etc.; além disso, é necessário que ocorra circulação, representativa da tradição, como fenômeno jurídico de execução de ato ou negócio translativo da posse-indireta ou da propriedade da mercadoria.” – o que, definitivamente, não aconteceu no presente caso.

Denota-se, portanto, que a incidência do ICMS pressupõe a compra e venda de mercadorias (transferência de propriedade do bem comercializado) com intuito negocial.

Ora, o aspecto material da hipótese de incidência tributária é representado por um negócio jurídico assentido entre as partes consistente na entrega de mercadoria mediante remuneração em pecúnia. Porém, no presente caso, forçoso reconhecer que a relação jurídica obrigacional que dá origem à obrigação tributária não se perfaz com a simples remessa de bens de um estabelecimento a outro da própria Contribuinte.

Oportuno, neste momento, suscitar as valiosas palavras do saudoso Geraldo Ataliba, na mesma linha de entendimento a sua lição:

“A sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta”. (Sistema Constitucional Brasileiro, 1ª edição, São Paulo, Editora RT, 1966, página. 246)

Ora, se a ora Recorrente é quem efetua a saída dos bens de seu estabelecimento para outro estabelecimento seu situado em outra Unidade da Federação, não resta dúvida quanto a não incidência do ICMS nesta operação.

Tal compreensão alinha-se ao comentário do renomado Roque Antonio Carraza, ao elucidar acerca:

“Este tributo, como vemos, incide sobre a realização de operações relativas à circulação de mercadorias. A lei que veicular sua hipótese de incidência só será válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias.

É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal.

Salientamos que a Constituição não prevê a tributação de mercadorias, por meio de ICMS, mas, sim, a tributação das ‘operações relativas à circulação de mercadorias’, isto é, das operações que têm mercadorias por objeto. Os termos circulação e mercadorias qualificam as operações tributadas por via de ICMS.

Não são todas as operações jurídicas que podem ser tributadas, mas apenas as relativas à circulação de mercadorias, mediante sucessivos contratos mercantis, dos produtores originários aos consumidores finais.”

Nesse ponto, lançam-se, mais uma vez, as palavras do professor Roque Antônio Carrazza:

“Em suma, o ICMS é devido quando ocorrem operações jurídicas que levam as mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. (...) Remarcamos que a mercadoria é essencialmente vendida com o fito de lucro. A venda mercantil é feita para especular. O ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo Direito Comercial, que acarretam circulação de mercadoria.”

Na mesma linha de entendimento Roque Antônio Carrazza, ao lecionar que “tal circulação só pode ser jurídica (e, não meramente física)”, a qual pressupõe “a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria”. (ICMS, 8ª edição, Mallheiros Editores, São Paulo, 2002).

Ainda no entendimento de Roque Antônio Carrazza, a hipótese de incidência do ICMS, ao teor da Constituição Federal de 1988 (art. 155, II da CF/88) é o ato de realizar operações mercantis:

“O ICMS é, portanto, um tributo que incide sobre o negócio jurídico realizado por comerciante, industrial, produtos ou assemelhados que enseja a transferência de uma mercadoria (compra e venda), promessa de venda, empreitada, permuta, mútuo, etc.). A matriz constitucional do ICMS determina que ele deve incidir sobre operações relativas à circulação de mercadorias promovidas espontaneamente e por meio de negócios jurídicos mercantis, por produtores, industriais e comerciantes ou quem juridicamente lhe faça as vezes”. (Roque Antônio Carrazza. ICMS, 8ª edição, Mallheiros Editores, São Paulo, 2002).

Em acréscimo, sublinhe-se que, sendo a base de cálculo do ICMS uma dimensão do valor da operação da qual resulta a circulação de mercadoria do patrimônio de uma pessoa para o de outra, chegar-se-á facilmente à ilação de que, no caso como o ora examinado em que não se tem circulação jurídica de mercadoria apta a ensejar a tributação pelo imposto estadual, sem valor econômico, a insistência na alegação em favor de seu recolhimento implica na afirmativa de que a sua base de cálculo é zero.

Ou melhor, relevando que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria, resta claro que, na hipótese presente, a base de cálculo, a se insistir na incidência do imposto, é zero, haja vista que a operação que transfere os bens entre estabelecimentos da ora Recorrente é desprovida de valor econômico.

Nem queira, a Fazenda Pública Estadual, alegar que existe, sim, um valor da operação de transferência dos bens entre dois estabelecimentos da ora Recorrente, tanto é que se encontra refletido na respectiva nota fiscal, porque o valor apostado no documento fiscal corresponde ao valor de custo da mesma e não ao valor da transação econômica que, servindo de base de cálculo do imposto estadual, é composto pelo custo acrescido da parcela da margem de lucro do vendedor. Ora, se não há o proveito econômico, pois não há intuito comercial nesta simples remessa de mercadorias, reforça-se a ideia de que a base de cálculo do ICMS é zero.

Cabe destacar a lição de Marco Aurélio Greco e Anna Paula Zonari que, acerca do tema, enfatizam, *ipsis litteris*:

“Como a lei não pode alterar a Constituição, é evidente que não havendo operação, o momento escolhido pela lei, para reconhecer essa matéria, é fato irrelevante. Nesse caso, a saída em si mesmo considerada, nada significa. Mera entrada, ou simples saída, não são circunstâncias expressivas de operação inexistente. O aspecto temporal, juridicamente válido, é só o que perfaz uma hipótese de incidência, devendo pois, no caso, ser consequência – logicamente compatível – de uma operação.

Logo, se houver saída, ou se houver entrada como simples fato físico, desvinculado de negócio qualificado como operação tributável, não há incidência. São exemplos eloquentes disso a requisição, as desapropriações, o furto, a remoção por autoridade pública, a mudança de estabelecimento, remessas diversas, que não por força de operações, como constitucionalmente pressupostas (caso de conserto, depósito etc.), entre outros.

Em todos esses casos, há saída e não poder haver ICM por ausência, na integração de fato imponível, do elemento material consistente no negócio constitucionalmente referido como operação. (E, de resto, o que já reconheceu o STF, ao julgar, p. ex., os RE – 74363 e 74852, RDA 113/64 e RDA 114/71).”

Ratificando a tese acima exposta, sem olvidar o fato de que os estabelecimentos de que ora se cuida pertencem ao mesmo titular, ou seja, são da ora Recorrente, destaca-se a seguir o entendimento unívoco da jurisprudência pátria sobre o assunto.

Reforçando o raciocínio exposto no presente Recurso Voluntário, posicionou-se a jurisprudência pátria, por intermédio de reiteradas manifestações do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, as quais afastaram, expressamente, a fundamentação, na qual se fundamentou a autuação ora combatida.

Tal questão foi de tal forma pacificada que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166.

Em razão da multiplicidade de recursos versando sobre a mesma matéria, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166 e, assim, consagrou o entendimento, há muito pacificado, no sentido de que a mera saída de um bem do contribuinte para outro estabelecimento de sua titularidade não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS:

“Súmula 166. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

É de se destacar que, apesar de proferido antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, tal enunciado permanece aplicável à hipótese vertente, na medida em que os julgados em que se baseou, fundavam-se justamente na impossibilidade da tributação do ICMS em remessas de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular.

Tal entendimento continua sendo reiteradamente aplicado pelo STJ, inclusive em função do acórdão em sede de Recurso Repetitivo pelo Tema 259 – REsp nº 1.125.133/SP – Relator Ministro Luiz Fux, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART 543-c, DO CPC. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166/STJ. DESLOCAMENTO DE BENS ATIVO FIXO. UBI EADEM RATIO, IBI EADEM LEGIS DISPOSITIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato impositivo é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade.

(Precedentes do STF: AI 618947 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, AI 693714 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009. Precedentes do STJ: AgRg nos EDcl no REsp 1127106/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 17/05/2010; AgRg no Ag 1068651/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/03/2009, DJe 02/04/2009; AgRg no AgRg no Ag 992.603/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 04/03/2009; AgRg no REsp 809.752/RJ, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2008, DJe 06/10/2008; REsp 919.363/DF, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2008, DJe 07/08/2008).

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

(...)

6. In casu, consoante assentado no voto condutor do acórdão recorrido, houve remessa de bens de ativo imobilizado da fábrica da recorrente, em Sumaré para outro estabelecimento seu situado em estado diverso, devendo-se lhe aplicar o mesmo regime jurídico da transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

(Precedentes: REsp 77048/SP, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/1995, DJ 11/03/1996, DJ 11/03/1996; REsp 43057/SP, Rel. Ministro DEMÓCRITO REINALDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/06/1994, DJ 27/06/1994). (grifo nosso).

No mesmo rumo é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal - STF, segundo o qual não basta o simples deslocamento físico da mercadoria do estabelecimento. Faz-se necessário que a saída importe num negócio jurídico ou operação econômica, ARE 748.371 (REL. MIN. GILMAR MENDES – TEMA 660).

Corroborando a tese da não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular pela aplicação da Súmula 166 do STJ, a ora Recorrente coloca em destaque o voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, proferido no recentíssimo julgamento do Auto de Infração nº 279757.0085/15-0, pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0265-11/16, em caso idêntico ao presente com uma empresa do mesmo grupo empresarial da ora Recorrente (DOC. ANEXO).

VOTO DE CONSELHEIRO DO CONSEF PELA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS NAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR COM APLICAÇÃO DA SÚMULA 166 DO STJ

O Conselheiro destaca, em seu voto, fundamento relevante e de interesse público configurado no fato de que, no caso de perda numa demanda judicial, o Estado terá que arcar com verba de

sucumbência.

Nas palavras do Conselheiro, a manutenção da autuação poderá causar sérios prejuízos ao Erário Público por conta da sucumbência judicial.

A Súmula nº 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada até hoje e foi, mais uma vez, confirmada no julgamento do REsp 1125133/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, em 2010.

Assim, desde 1996 até hoje o entendimento do STJ é pacífico pela não incidência do ICMS sobre transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, como se pode perceber da decisão proferida em Junho/2012, (AgRg no REsp 1271520/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/06/2012, DJe 14/06/2012).

Por sua vez, o entendimento do STF também resta pacificado no mesmo sentido. Veja-se decisão recente proferida pelo Supremo Tribunal Federal em Setembro/2012, (RE 466526 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 18/09/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-195 DIVULG 03-10-2012 PUBLIC 04-10-2012).

Importante destacar que o voto vencedor no referido julgamento no âmbito do CONSEF não tratou da Súmula 166 do STJ, uma omissão que acabou por prejudicar o debate entre os Conselheiros da Junta de Julgamento.

Neste sentido, é importante que os Conselheiros da Câmara de Julgamento se pronunciem quanto à aplicação da Súmula 166 do STJ ao presente PAF.

Diante de todo o acima exposto, tem-se que:

- a) Ainda que a Contribuinte fosse obrigada a tributar as transferências interestaduais entre suas filiais, deveria aplicar a base de cálculo prevista no artigo 13, parágrafo 4º, inciso I, da LC nº 87/96, qual seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;
- b) Existe divergência de interpretação quanto ao termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, sendo que a Fiscalização entende que devem ser excluídos os valores dos tributos recuperáveis da operação anterior (PIS e COFINS). Por outro lado, o procedimento adotado pelo ora Recorrente é o de que os valores relativos ao PIS e a COFINS devem ser mantidos no valor da entrada mais recente das mercadorias;
- c) Embora o assunto seja controverso, não nos parece que a intenção do legislador, ao estabelecer como base de cálculo do imposto o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias, tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao seu custo de aquisição da mercadoria, como pretende a Fiscalização. Se assim o fosse, tal determinação teria sido imposta expressamente na LC 87/96, como ocorre nos casos de transferência da produção;
- d) Existência do Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, envolvendo empresa varejista (Bompreço Bahia Supermercados Ltda.), em que a Fiscalização adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia;
- e) Se mantida a interpretação consubstanciada na acusação fiscal, o que se admite apenas por amor ao debate, a ora Recorrente ficará vulnerável a questionamento do fisco: (i) ora no Estado remetente das mercadorias, caso exclua o PIS e a COFINS da base de cálculo do ICMS devido sobre as transferências, e (ii) ora no Estado destinatário (caso dessa autuação), caso considere o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS devido nas transferências e se aproveite integralmente dos correspondentes créditos do imposto;
- f) Neste contexto, com objetivo de estancar o risco acima mencionado, é necessário que o CONSEF esclareça de maneira uniforme o conceito do valor da entrada mais recente previsto no parágrafo 4º, inciso I, do artigo 13, da LC nº 87/96;
- g) Nenhum texto legal estabelece que, para a fixação do valor da entrada mais recente se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação;

- h) Assim, a posição adotada pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração não encontra respaldo na lei ou na jurisprudência, mas apenas em Instrução Normativa e Parecer Técnico. Nem mesmo a Lei Complementar 87/96 ou a legislação ordinária dos Estados preveem a posição adotada pela Fiscalização, de forma que a “base de cálculo apurada” é manifestamente ilegal e inconstitucional, ferindo o artigo 150, I, da Constituição Federal e 97, do Código Tributário Nacional;
- i) Havendo a transferência física das mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular sem o intuito comercial, não há que se falar no conceito de custo da mercadoria para formar a base de cálculo de transferência, resultando, por via de consequência, indevida a exigência de estorno pela Fiscalização;
- j) Por fim, ainda que se admitisse a posição da fiscalização quanto a base de cálculo do imposto aplicada na autuação, ainda assim o auto de infração deve ser integralmente cancelado, haja vista a inexistência de operação de circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme orientação pacífica da jurisprudência (Súmula 166 do STJ) e da melhor doutrina pátria.

Portanto, ausente no auto de infração a configuração de fato imponible da incidência do ICMS, não se pode permitir a manutenção da cobrança, posto que absolutamente indevida e sem fundamento legal.

Por todo o exposto, requer a Recorrente que seja dado integral provimento ao presente Recurso Voluntário para julgar totalmente improcedente a autuação com o cancelamento e arquivamento do auto de infração.

Por todas as razões expostas, a ora Recorrente requer que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO ao presente Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Autuado, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/99, contra a decisão da 3ª JF que julgou Procedente o Auto de Infração, em 25/04/2016, para exigir ICMS no valor de R\$211.901,40, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2012. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no § 4º, inciso I do art. 13, da Lei Complementar 87/96.

No tocante ao seu pedido de esclarecimento, com objetivo de estancar o risco acima mencionado, de que é necessário que o CONSEF esclareça de maneira uniforme o conceito do valor da entrada mais recente previsto no parágrafo 4º, inciso I, do artigo 13, da LC nº 87/96, infelizmente eu não posso e também não tenho autonomia para emitir um parecer uniforme sobre o assunto, contudo, o meu entendimento, é exclusivamente o que está informado no valor total da Nota Fiscal do produto ou mercadoria.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando nos pontos 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 integre, 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 às 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 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 pretense 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 7.014/96, o RICMS BAHIA, aprovado pelo Decreto 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 nº 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 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 acrescer, 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 Instrução Normativa nº 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 Kelsen, está a Constituição, que representa a Lei maior, tendo abaixo desta 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 SEGUINTE 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 CÍVEL 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 clara, 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, 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**

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 irre recuperáveis, 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 reposta do eminente 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 de o 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 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 Jundiá/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 de 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. ATECIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”

(...)

“A priori, revelam-se ilegítimas 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 interestaduais 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 desponha a verossimilhança da alegação da recorrente, haja vista que instrução normativa não pode ser enquadrada como lei.”

“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítimas 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 que ser 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.

Em que pese a Recorrente ter se valido do teor da Súmula nº 166 do STJ, que foi editada em 1996, continua sendo aplicada, entendo que a mesma não se aplica ao caso sob análise.

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.

VOTO EM SEPARADO

Na presente sessão de julgamento do presente Processo Administrativo Fiscal, acompanho o ilustre Conselheiro Relator Paulo Shinyashiki Filho, no sentido de julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, interposto tempestivamente pela empresa recorrente. Todavia, para tal me valho de outra fundamentação legal que passo a expor no presente voto.

Antes de mais nada, vale enfatizar que a autuação em lide se cinge a exigir ICMS no valor de R\$211.901,40, acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações da transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa, com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos, em relação aos meses de janeiro a dezembro de 2012.

Por oportuno, registro que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos e participar de tantos outros sobre a mesma matéria neste egrégio Conselho de Fazenda Estadual, inclusive neste Colendo Colegiado da 2ª CJF. Portanto, vou procurar ser claro nas minhas argumentações divergentes, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela.

Nesse sentido, ao derredor da matéria que envolve a exigência de ICMS nas operações de transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa, entendo que merece destaque o posicionamento dos Tribunais Superiores e do próprio Tribunal de Justiça da Bahia, para o qual trago à colação trecho de voto da minha lavra, como segue transcrito:

(...)

A Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça expressa textualmente que “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Impende registrar que a referida Súmula 166 tem essência na interpretação literal do art. 1º do Decreto Lei nº 406/1968, que, dentre as definições das hipóteses de incidência do ICM, previa “a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor”, derivado do fato de que várias administrações tributárias estaduais lançavam o imposto sobre situações que não representavam transações comerciais, mas, tão somente, deslocamentos de mercadoria entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte.

O fato é que o imposto não incide, nem poderia incidir, sobre “mercadorias” mas sim sobre operações de caráter oneroso, aí entendido que tais operações são resultado da transferência de titularidade de bens classificados como mercadorias, não podendo incidir imposto sobre operações de simples transferência física de mercadorias e assemelhadas entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte, exatamente porque não há imposição de ônus na operação.

A circulação a que alude o nomen juris do imposto, tal como escrito na CF/88: “imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias...”, consiste na transferência de propriedade ou na tradição da mercadoria. Assim sendo, não é a saída física de um determinado local que indica a finalização da operação de compra e venda mercantil, já que, independentemente dessa saída da mercadoria do estabelecimento, pode-se observar a ocorrência do fato gerador do ICMS.

Convém trazer à baila a jurisprudência, pois, tal entendimento tem fatura de decisões nos tribunais superiores e porque dão clareza de dimensão à aplicação da Súmula 166, como segue:

1. (...) Dispõe a Súmula nº 166 desta Corte que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”. O acórdão recorrido está em harmonia com a orientação firmada na jurisprudência deste Tribunal, valendo destacar o trecho em que se evidencia que “a saída de energia elétrica do estabelecimento produtor (usina de São Simão) para o distribuidor (Cemig) não configura operação de circulação de mercadoria, em sentido técnico jurídico, pois se trata de simples deslocamento físico de mercadoria, não ocorrendo, de consequência, operação mercantil”.

Tem-se que a mera saída física da mercadoria do estabelecimento produtor para o estabelecimento distribuidor não é hipótese de incidência do ICMS, cujo fato gerador pressupõe a circulação econômica do bem, razão pela qual não pode ser computada para o cálculo do valor adicionado de participação do Município na arrecadação da exação pelo Estado Membro [...]. II. A configuração da hipótese de incidência do ICMS reclama a ocorrência de ato de mercancia, vale dizer, a venda da mercadoria [...], fato que, segundo o suporte fático delineado no acórdão recorrido, não ocorre no caso concreto [...]. (AgRg no REsp 933890/ GO. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 3.9.2007)

2. (...) A jurisprudência cristalizada no âmbito do STJ é no sentido de que “não constitui fato gerador de ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte” (Súmula 166), restando assente, em diversos julgados, a irrelevância dos estabelecimentos situarem-se em Estados distintos [...]. 4. Incasu, os autos retratam hipótese de transferência interestadual de bens do ativo fixo e de materiais de uso e consumo da filial da empresa, situada no Estado do Rio de Janeiro, para sua sede localizada na Zona Franca de Manaus (saída da filial e entrada na matriz), fato que refoge à regra-matriz de incidência do ICMS, razão pela qual não merece prosperar a pretensão recursal fazendária, no particular [...]. (REsp 772891/RJ. Rel.: Min. Luiz Fux. 1ª Turma. DJ 26.4.2007)

3. (...) O fato imponible do ICMS só se completa com a transferência de titularidade da mercadoria, o que não aconteceu no caso concreto. Aplica-se ao caso o entendimento deste Tribunal Superior consolidado na Súmula nº 166 [...]. (AgRg no REsp 847125/AM. Rel.: Min. Francisco Falcão. 1ª Turma. DJ 26.10.2006)

4. (...) O simples deslocamento da mercadoria pelo seu proprietário, sem implicar circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM [...] (REsp 9933/SP. Rel.: Min. Antônio de Pádua Ribeiro. 2ª Turma. DJ 26.10.1992)

5. (...) O simples deslocamento da mercadoria de um estabelecimento para outro, do mesmo contribuinte, sem tipificar ato de mercancia, não legitima a incidência do ICM [...]. (REsp 32203/RJ. Rel.: Min. Milton Luiz Pereira. 1ª Turma. DJ 27.3.1995)

6. (...) O deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro não configura circulação econômica, em ordem a ensejar imposição tributária relativa ao ICMS. Para que incida o ICM é necessária a prática de negócio jurídico mercantil [...]. (REsp 36060/MG. Rel.: Min. Humberto Gomes de Barros. 1ª Turma. DJ 5.9.1994)

Muito recentemente, derredor da matéria em apreço, o Tribunal de Justiça da Bahia, nos autos da Apelação nº 0323677-51.2012.8.05.001, na mesma trilha e com os mesmos fundamentos emprestados às decisões do Superior Tribunal de Justiça e às decisões já proferidas por este Conselheiro julgador, à unanimidade, assim decidiu:

EMENTA: PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA ENTRE ESTABELECIMENTOS DE UMA MESMA EMPRESA. INOCORRÊNCIA DO FATO GERADOR PELA INEXISTÊNCIA DE ATO DE MERCANCIA. SÚMULA 166 DO STJ.

1. O deslocamento de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, porquanto, para a ocorrência do fato imponible é imprescindível a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 2. “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.” (Súmula 166 do STJ). 3. Recurso conhecido e, no mérito, desprovido.

Já o Supremo Tribunal Federal, também tem inúmeras decisões, por unanimidade, sobre a matéria, nos termos abaixo transcritos:

AG. REG. 756.636 RIO GRANDE DO SUL
RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

EMENTA

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Alegada ofensa ao art. 97 da CF/88. Inovação recursal. Prequestionamento implícito. Inadmissibilidade. Tributário. ICMS. Deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Inexistência de fato gerador.

1. Não se admite, no agravo regimental, a inovação de fundamentos.
2. O Supremo Tribunal Federal entende ser insubsistente a tese do chamado Prequestionamento implícito.
3. A Corte tem-se posicionado no sentido de que o mero deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular não caracteriza fato gerador do ICMS, ainda que estejam localizados em diferentes unidades federativas. Precedentes.
4. Agravo regimental não provido.

AG. REG. 765.486 SANTA CATARINA
RELATOR :MIN. RICARDO LEWANDOWSKI

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BEM ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. AGREGAÇÃO DE VALOR À MERCADORIA OU SUA TRANSFORMAÇÃO. AUSÊNCIA DE EFETIVA TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR DO TRIBUTO. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

I – A mera saída física do bem para outro estabelecimento do mesmo titular, quando ausente efetiva transferência de sua titularidade, não configura operação de circulação sujeita à incidência do ICMS, ainda que ocorra agregação de valor à mercadoria ou sua transformação.

II – Agravo regimental a que se nega provimento.

Portanto, restou evidenciado, de forma clara e justa, a inteligência de que transferências entre estabelecimentos de uma mesma empresa não significa circulação onerosa, mas meramente física, o que não caracteriza fato gerador do ICMS, ou seja, trata-se de mero deslocamento de mercadoria entre estabelecimentos filiais da mesma empresa contribuinte, como se constata nas infrações dos autos em julgamento.

Permito-me ainda aduzir que esta questão de incidência de ICMS neste tipo de operação tem sido alvo de muita discussão e guarda direta relação com a questão da “Guerra Fiscal” e o “Pacto Federativo”, que precisa ser enfrentada via uma ampla Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional, pela qual se espera resolver estas e outras questões de natureza tributária/fiscal que contribuam para justiça fiscal e o desenvolvimento nacional de forma equânime.

Já é matéria pacificada neste E. CONSEF que não cabe incidência de ICMS nas operações de transferências internas entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Todavia, a propalada “Guerra Fiscal” entre as Unidades Federadas do país, ainda é um entrave para ampliar tal entendimento no âmbito das transferências interestaduais, em que pese ser o mesmo princípio em ambos os casos, ou seja, circulação apenas física e não onerosa ou mercantil.

Para melhor elucidar tal questão e consubstanciar ainda mais meu entendimento da matéria, trago, a seguir, lúcidas e interessantes considerações do eminente jurista e professor, Fernando Facury Scaff, com as quais me alinho. Tal matéria tem sido bastante discutida no âmbito jurídico e acadêmico. Inclusive, ele menciona entendimentos emanados de Francisco Sávio Mileo Filho, apresentada junto ao Instituto Brasileiro de Direito Tributário, fundada por Ruy Barbosa Nogueira, que foi Professor Titular da USP de Direito Financeiro e, posteriormente, de Direito Tributário, o qual adota a sua linha de entendimento acerca da matéria aqui exposta.

O posicionamento do I. Fernando F. Scaff traz à baila o entendimento da não incidência de ICMS nas simples transferências de produtos/mercadorias e a questão com que se depara o contribuinte ao efetuar tais operações, por conta da legislação estadual, a exemplo da Bahia.

Nesta esteira, ele traz o seguinte posicionamento abaixo transcrito, em consonância com a vigente Súmula nº 166 do STJ, acima exposta por este Conselheiro neste voto em separado, com a devida vênia do i. Conselheiro Relator:

“(…) apenas localizando cada estabelecimento em um diferente Estado. O foco, neste passo, é: poderá o Estado A cobrar ICMS por esta transferência interestadual de mercadorias entre os estabelecimentos do mesmo contribuinte? Entende-se também que não há incidência de ICMS nesta hipótese, que se insere na mesma moldura acima exposta, pois, tanto naquele caso, como neste, não se há de falar em operação de circulação — o que há é mero deslocamento físico da mercadoria (…)”.

É salutar lembrar que ele também salienta que a referida Súmula, editada em 1996, que vem sendo pacificamente confirmada pelo STJ e, depois também pelo STF até momento presente, salientando que *“o texto não faz distinção entre ICMS interno e ICMS interestadual, isto é, não haverá incidência desse imposto, estejam os estabelecimentos no mesmo ou em Estados diversos. É imprescindível, apenas, que ambos sejam do mesmo contribuinte”*.

Para melhor enfrentar esta questão, o nobre jurista traz à baila a existência do que intitulou de uma *assombração* na legislação do ICMS, no que tange a Lei Complementar nº 87/96, que rege esta matéria, ao estabelecer: *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento (...) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, I)”*.

Segundo Scaff, nas transferências internas a questão está bem resolvida nos estados, exemplo da Bahia, os quais admitem não haver ICMS nestas operações. Todavia, para ele, o problema é mais complexo quando se tratar de operações no âmbito interestadual, envolvendo necessariamente uma análise de Federalismo Fiscal. Pela clareza e didatismo das suas colocações que confrontam o teor do que estabelece a Súmula nº 166 e a prática fiscal que é praticada por força da legislação estadual, que envolve a já citada “Guerra Fiscal”, reproduzo uma análise da lavra de e. jurista ao qual recorro aqui:

“(...) pode-se imaginar a seguinte operação visando deslocar o sujeito ativo da operação: determinada empresa adquire (ou fabrica) mercadorias no Estado A, e as transfere sem a incidência do ICMS para o Estado B, no qual criou um centro de distribuição, e, de lá, vende para os Estados X, Y e Z, com incidência desse tributo, pois haverá operações de circulação de mercadorias. Neste exemplo, houve o deslocamento do sujeito ativo do ICMS, do Estado A, que nada receberá, para o Estado B, para o qual será pago o tributo. Observe-se que, pela ótica do contribuinte, não haverá diferença entre pagar para o Estado A ou B — ele terá que pagar. Poderá haver diferença caso o valor do ICMS cobrado seja distinto entre os dois Estados — o que nos leva, novamente, ao tema da guerra fiscal. Suponhamos que, na saída das mercadorias, o Estado A cobre 12%, e que o Estado B cobre apenas 7%, torna-se economicamente vantajoso transferir o início da incidência do ICMS de um para outro Estado, o que pode ser feito transferindo as mercadorias de A para B, e vendendo a partir de B. Exposto este aspecto do problema, outra questão assoma: Pode o Estado A cobrar ICMS na operação de transferência interestadual de mercadorias para o Estado B? A resposta permanece negativa, por várias razões. Em primeiro lugar, constata-se que o ordenamento jurídico não ampara a pretensão arrecadatória dos Estados de origem, pois tais movimentações físicas não se caracterizam como operações de circulação (jurídica ou econômica) de mercadorias. Logo, não se constata o aspecto material da hipótese de incidência constitucionalmente desenhada. Segundo, caso ultrapassada a barreira legal acima apontada, a suposta conduta irregular será do contribuinte ou dos Estados que se envolvem na guerra fiscal? Por outras palavras: estará errado o contribuinte em organizar seus negócios da forma mais econômica, ou estarão errados os Estados? De minha parte, entendo estar errado o desenho do ICMS na Constituição de 1988, pois deixou nas mãos dos Estados um tributo que possui nítida vocação nacional — nenhum país atribui aos entes subnacionais esse modelo de tributação sobre valor acrescido (ou tributos semelhantes, como o ICMS). Esta é, no fundo, uma das causas mais importantes da fraticida guerra fiscal atual. As empresas acabam sendo meras contendoras em um sistema perverso, pois, se não buscarem reduzir seus custos, morrerão na disputa do mercado defronte de seus concorrentes, que se aproveitarão das vantagens oferecidas e, com custos menores, terão preços menores e o fantasma da recuperação judicial aparecerá no horizonte — trata-se do velho dilema do prisioneiro, da teoria dos jogos, aplicado às relações empresariais, envolvendo aspectos financeiros. Em terceiro lugar, e apenas se ultrapassadas as considerações anteriores, é necessário que os Estados comprovem que as empresas agem com o intuito de economizar tributos — o que não é, em si, algo errado. Ademais, não basta supor, é necessário comprovar. Conheço um caso em que o Estado cobrou ICMS na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, mesmo sabendo que o destino de todas as mercadorias seria a exportação através das instalações portuárias localizadas no Estado vizinho. Um exemplo: imagine-se o Estado de Mato Grosso cobrando ICMS sobre a transferência de soja para o Estado do Paraná, a qual será exportada pelo porto de Paranaguá. Será uma tributação em cascata, pois a empresa exportadora não se aproveitará desses créditos, que se transformarão em custos. Ou seja, o que era para ser um crédito (uma vantagem) se transforma em um custo (uma despesa). Seguramente os Estados não tem esse poder — é necessário fazer prova, e não apenas ter suposições. Tributar sem proceder desta forma caracteriza-se como abuso de direito. Em quarto lugar, pretende-se resolver um problema de rateio federativo de competências, próprio do direito financeiro, ramo que estuda o federalismo fiscal, com medidas de direito tributário, que acarretam maior incidência sobre os contribuintes. Aqui há verdadeira miopia normativa na solução adotada, pois, se não há nenhuma cogitação de incidência de ICMS na transferência de mercadorias entre estabelecimentos dentro de um mesmo Estado, por qual motivo essa perspectiva muda em caso de idênticas operações interestaduais? Apenas porque o sujeito ativo mudou? Não é suficiente para alterar o aspecto material da hipótese de incidência. Inegavelmente o problema existe, mas não será através do uso da força tributária estadual contra os

contribuintes que isso se resolverá, mas no legislativo, a míngua de normas que atualmente amparem a pretensão fiscal dos Estados. Nada justifica a mudança da Súmula 166 do STJ, que deve permanecer íntegra, afastando a incidência do ICMS tanto nas operações internas, quanto nas interestaduais, em caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte”.

Por tudo aqui exposto, concluo que restou evidenciado, com clareza solar, que a infração em lide não procede por tratar-se de operação de circulação **não onerosa** de mercadoria, ou seja, **uma mera circulação física**, no sentido técnico jurídico.

Tal fato afasta a possibilidade de manutenção da exigência fiscal em apreço, o que encontra perfeito alinhamento com as decisões e posicionamentos acima expostos e, muitas vezes, transcritos, dos quais recorro para melhor fundamentar o presente voto.

Enfim, tal como o i. Conselheiro Relator, ainda que sob outra fundamentação, julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe, para dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre relator para apresentar entendimento divergente em relação ao mérito, nos termos em que segue.

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

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

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

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

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

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

Entendo que o estabelecimento da empresa, situado em outra unidade da Federação, ao transferir mercadorias para o estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado no Estado da Bahia, incluiu valores associados ao valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, como previsto no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96. Este procedimento resultou numa base de cálculo maior que a prevista no mencionado diploma legal, gerando um débito fiscal maior que o previsto na legislação no estabelecimento remetente.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido.

Quanto ao argumento da ilegalidade da Instrução Normativa nº 052/2013, não merece acolhida já que descabe falar em inovação da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo. Assim tem se posicionado a jurisprudência recente do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou.

“APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito.”

Entretanto, reconheço que, antes da edição da referida Instrução Normativa, várias interpretações foram utilizadas pelos Auditores Fiscais deste Estado da Bahia, inclusive com diversas autuações contra a exclusão dos impostos recuperáveis nas transferências interestaduais originadas neste Estado.

Sendo assim, considerando que o Autuado utilizou o procedimento de boa-fé, com base nas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, entendo que devem ser excluídas a imposição de penalidades, nos termos do parágrafo único do Art. 100 do CTN da Lei nº 5.172/66, transcrito a seguir:

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

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

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

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

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

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”

Assim, considerando o teor das decisões deste Conselho de Fazenda, em momentos anteriores, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN, constato que, no período do lançamento, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, não havendo justificativa para aplicação da multa.

Dessa forma, acompanho o posicionamento da PGE/PROFIS, no sentido de que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração, ressaltando que este posicionamento já foi adotado por esta CJF em apreciação da mesma matéria que culminou na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0012-11/15.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para excluir a imposição de penalidades.

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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0019/16-9**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$211.901,40**, sem incidência da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Eduardo Ramos de Santana, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Maurício Souza Passos.

VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO* – Conselheiros (as): Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e *Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS - VOTO EM SEPARADO

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS