

PROCESSO - A. I. N° 206891.0041/15-6
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0096-04/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 26/03/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0003-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS É legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS. Coaduno-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, que em outros processos, já se manifestou em parecer opinativo, 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 N° 0012-11/15. Excluída a multa indicada no Auto de Infração e os demais encargos, conforme o art. 100, parágrafo único, do CTN combinado com os arts. 103, III e 106, I do mesmo diploma legal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão da maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida em razão do Acórdão 4ª JJF nº 0096-04/16 que julgou Procedente o presente Auto de Infração lavrado em 16/12/15, para exigir ICMS no valor total de R\$122.326,32, em decorrência da seguinte imputação:

Infração 1 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, no período de janeiro a dezembro de 2011. Complemento: TRATA-SE, PORTANTO, DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, § 4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

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

Após o autuado apresentar defesa através de seu representante nas fls. 53/82 e os autuantes, apresenta informação fiscal às fls. 116/145, a 4ª JJF julga pela Procedência do Auto de Infração, nas fls. 166/175, 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 está

descrita no Auto de Infração e 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.

A nulidade suscitada, por não ter sido observada a diferenciação de alíquotas do PIS e COFINS em diversas situações, refere-se, na verdade, a questão de mérito, a ser analisada oportunamente.

Quanto à alegada incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar operações (e dados a elas correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação, não merece prosperar, porque se está tratando de valores utilizados pelo contribuinte a título de crédito fiscal, matéria da competência do Estado da Bahia, uma vez que o contribuinte está localizado em território baiano.

Diante disso, não acolho a nulidade apresentada.

Indefiro o pedido de realização de diligência, pois considero que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação do convencimento deste órgão julgador, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

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 no corpo do Auto de Infração e, posteriormente, na informação fiscal, os auditores fiscais, com fundamento na CF 88, LC 87/96 (art. 13, § 4º, I), Lei do ICMS do Estado da Bahia e RICMS/BA, bem como na Instrução Normativa nº 52/2013, adotaram o procedimento constante das planilhas que elaboraram para a formação da base de cálculo do ICMS nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais na apuração do valor da entrada mais recente.

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) e, segundo eles, o valor deve ser equivalente à mercadoria que consta da nota fiscal de entrada, 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, além da inclusão do ICMS referente à posterior saída.

O autuado manifestou seu inconformismo quanto à autuação, sustentando, em síntese, que inexiste 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 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 objeto da autuação 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, em seu artigo 13, § 4º, inciso I, 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 e o entendimento prevalente nas Câmaras de Julgamento Fiscal, embora não unânime, é o de que:

1. está correto o procedimento adotado pela fiscalização, de apurar o valor correspondente à entrada mais recente desconsiderando o valor dos tributos recuperáveis, com supedâneo no artigo 13, § 4º, inciso I, da LC nº. 87/96 c/c o artigo 17, § 7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96 e nas normas da Instrução Normativa nº. 52/2013;
2. a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e, sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos.

Portanto, acato o posicionamento já assentado na jurisprudência administrativa até que venha eventualmente a sofrer alteração, consoante o que consta nos Acórdãos CJF nºs 0334-11/15, 0236-11/15, 0224-12/15, 0243-12/15, 0247-12/15, 0275-12/15, 0231-12/15, 0228-12/15, 0174-11/15, 0114-11/15, 0012-11/15, 0027-11/14, 0044-11/15, 0092-11/14 e 0138-11/14.

Transcrevo, a seguir, trechos dos votos exarados pelo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana nos Acórdãos CJF nº 0092-11/14 e 0138-11/14 que ilustram o entendimento:

ACÓRDÃO CJF Nº 0092-11/14

VOTO

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

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

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

(...)

Pelo exposto a questão que se apresenta neste processo é a interpretação que deve ser dada a regra prevista no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, a qual estabelece que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

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

Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado que: na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto.

Entendo que esta regra se coaduna com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado ao conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

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

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

(...)

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

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

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

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

Concluo que, ao contrário do que foi fundamentado na Decisão da primeira instância, ao incluir o valor do ICMS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Rio Grande do Norte, relativo a aquisições feitas em estabelecimentos industriais localizados naquele Estado, o contribuinte gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

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

ACÓRDÃO CJF 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.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de

cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

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

2. Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado o seguinte:

2.1 na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

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

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

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

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) 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, não houve encerramento da fase de tributação pelo ICMS, não havendo como se aplicar o instituto da substituição tributária, e, além disso, os autuantes informaram que, após intimado, o contribuinte afirmou que “não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011”.

Relativamente à decisão judicial exarada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, observo que ainda se encontra pendente de recurso.

Quanto à alegação defensiva sobre o caráter desproporcional e confiscatório da multa, observo que ela se encontra prevista no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, não tendo este órgão julgador administrativo competência para declarar a constitucionalidade da legislação tributária estadual, consoante estabelece o artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Saliente, ainda, que não compete a este órgão administrativo de primeiro grau a exclusão de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado o recorrente, em suas razões recursais, apresenta Recurso Voluntário nas fls. 186 a 216, onde o representante tece seu inconformismo diante da decisão de piso. Preliminarmente, em

seu recurso, repisa pela nulidade do lançamento tributário devido à Incompetência do Estado da Bahia para Deliberar sobre Base de Cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante a outro Ente Federativo.

Arremata em sua peça recursal que o Estado da Bahia é incompetente à fiscalizar operações (e dados a ela correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação, onde afronta o Princípio da Autonomia do Estabelecimento previsto na Lei Complementar (LC) nº 87/96, sendo que a manutenção da autuação pelo colegiado de piso denota afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

Explica que o Estado de origem - em que localizado o estabelecimento emitente da mercadoria - reconhecido a regularidade da Nota Fiscal (leia-se: dos dados nela lançados), não pode o Estado destinatário, em hipótese alguma, pretender infirmar os dados nela constantes, muito menos para fins de cobrança de tributo, sob pena de violação à Jurisdição das Normas Estaduais e, sobretudo, ao Pacto Federativo.

Esclarece que às operações que não estão sob sua jurisdição, cabe ao Estado destinatário, apenas e tão somente, verificar se em face das Notas Fiscais de entrada no estabelecimento emitente existem acusações que infirmam sua idoneidade e, por consequência, prejudicam (ou possam prejudicar) seus efeitos jurídico-tributários, conforme se verifica o art. 23 da LC nº 87/96.

Sustenta que não prospera o entendimento emanado no aludido Acordão recorrido de que “*se está tratando de valores utilizados pelo contribuinte a título de crédito fiscal, matéria da competência do Estado da Bahia, uma vez que o contribuinte está em território baiano*”, ainda mais se observado o disposto no artigo 119, do CTN.

Afirma que o Estado baiano não tem legitimidade para tratar acerca das disposições e requisitos previstos no art. 13 da LC nº 87/96, relativamente às operações de entrada ocorridas junto aos estabelecimentos emitentes (não localizados no Estado da Bahia). Salienta que caso a Bahia se veja em condição de desvantagem perante outros Estados da Federação, relativamente à divisão da receita tributária, a medida a ser adotada não deve ser tida pela ingerência verificada no presente caso, ao arrepio da competência legislativa. Acosta posicionamento do E. Superior Tribunal de Justiça (EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 09/03/2012). Pede pelo reconhecimento da nulidade do lançamento.

No mérito, alega sobre a Base de Cálculo nas operações de Transferências Interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular. Reproduz a síntese da decisão de piso (4ª JJF) e explica que tal entendimento mostra-se totalmente equivocado, uma vez que, para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “*valor de entrada mais recente*” não equivale ao conceito de “*custo de aquisição*” da mercadoria, conforme trazido pela d. Fiscalização e equivocadamente convalidado pelo Acordão recorrido, motivo pelo qual não se sujeita à deduções de tributos recuperáveis, como quer fazer entender a Instrução Normativa nº 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária do Estado da Bahia.

Refuta que, embora a D. 4ª JJF, do CONSEF, não tenha mencionado expressamente a paridade entre os conceitos supra transcritos, ao adotar o conceito de “*valor da entrada mais recente*” nos moldes em que registrados no r. *decisum*, acata a argumentação da d. Fiscalização consignada na fundamentação do Auto de Infração, de que o “*valor da entrada mais recente*” equivale ao “*custo de aquisição*”.

Registra que a quantificação do “*valor da entrada mais recente*” da mercadoria, deve ser feita com a exclusão dos supostos “*tributos recuperáveis*” (ex: ICMS, PIS e COFINS), pois se equiparou as materialidades correspondentes ao “**valor da entrada mais recente**”, com aquelas previstas ao “**custo de aquisição**”. Acrescenta que a equiparação de conceitos absolutamente distintos, não tem (nem nunca teve) qualquer amparo normativo, que, a bem da verdade, não passa de manobra

que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios. Diz ainda, que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular, tal como se discute no presente caso, encontra-se prevista no citado artigo 13, § 4º, incisos I a III, da LC nº 87/96.

Aponta que o citado artigo 13 da LC 87/96, prevê as diferentes composições de bases de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, no entanto, como a Recorrente **não produz qualquer mercadoria**, tão-somente compra para revender, a disposição prevista no inciso II do referido artigo não lhe pode ser aplicada, sendo fruto da interpretação criteriosa do seu conteúdo, do que se conclui que: a) **Em relação às mercadorias adquiridas para revenda**: valor relativo à entrada mais recente da mercadoria (caso em tela); b) **Em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente**: custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e c) **Em relação às mercadorias não industrializadas (in natura)**: preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Pontua que quando a mercadoria transferida tiver sido adquirida para fins de **revenda** (como ocorreu no presente caso), a base de cálculo da transferência deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria. No entanto, somente quando a mercadoria tenha sido industrializada pelo próprio estabelecimento remetente, a base de cálculo deve ser o valor do **custo** de produção.

Volta a explicar que se a mercadoria é produzida pelo estabelecimento remetente, não há que se falar em “valor da entrada mais recente”, visto que não há entrada da própria mercadoria, mas, sim, dos insumos que, após o processo industrial, transformaram-se na mercadoria a ser transferida, conforme aponta o entendimento exposto acima, a Recorrente cita o Acórdão JJF Nº 0009-02/12 da 2ª JJF, desse CONSEF/BA (que, posteriormente, foram mantidos pelas C. Câmaras de Julgamento Fiscal), posicionamento que deve prevalecer pelo acerto com que conduzido.

Disse que o referido julgamento restou consignado que nas operações de transferências interestaduais para estabelecimento do mesmo titular, que envolvam mercadorias para revenda (como ocorre no caso em apreço), a base de cálculo deve ser aquela prevista no inciso I, do art. 13, § 4º, da LC nº 87/96, sem interpretações ampliativas ou restritivas.

Assevera que no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, **a base de cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente (o valor constante da Nota Fiscal de entrada mais recente)**, assim, as transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, **destinadas à revenda**, a base de cálculo do ICMS é tida, incontroversamente, pelo valor de entrada mais recente da mercadoria, sendo que resta portanto, definir o que compõe esse valor.

Assinala que o entendimento de que a quantificação do “valor da entrada mais recente” da mercadoria, deve ser feita com a exclusão dos “tributos recuperáveis” (ex: ICMS, PIS e COFINS), o que enseja a equivalência das materialidades correspondentes ao “valor da entrada mais recente”, com aquelas previstas ao “custo de aquisição”, **encontra óbice na própria lógica jurídica**.

Discorre que não se deve confundir (e muito menos equiparar), o conceito perpetrado pelo inciso I, do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), com aquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”), cabendo tão somente, a compreensão nas hipóteses previstas no referido dispositivo complementar, para quantificação da base de cálculo da transferência, estão relacionadas a fatos jurídicos distintos.

Chama atenção para o fato de que o legislado não pretendia que a base de cálculo na transferência fosse o custo, teria disposto nesse sentido de maneira expressa, como o fez no inciso II, daquele dispositivo complementar, pois se não fosse assim, não haveria sentido na distinção feita pelo Legislador Complementar para definição das bases de cálculo, utilizando-se de expressões

distintas, em incisos distintos, portanto, qualquer tentativa de equiparação dos institutos, ou ainda interpretação restritiva ou ampliativa não deve prosperar, nos termos do disposto nos artigos 109 e 110 do CTN.

Junta julgados dos Tribunais Judiciais de lavra do E. TJ/RS (TJ/RS, 1ª Câmara Cível, Relator Des. Irineu Mariani, AC nº 70012738852, Julgado em 22/11/06). Reproduz ainda o Acórdão CJF Nº 0079-11/13, que dispõe o entendimento da evidente diferença entre a base de cálculo “valor da entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada.

Sustenta que não há dúvidas de que a base de cálculo - de que trata o inciso I, do art. 13, § 4º da LC nº 87/96 – tida pelo “valor da entrada mais recente”, em nada se confunde com “custo de aquisição” da mercadoria, previsto no inciso II, daquele dispositivo complementar. Ressalta que o termo “custo”, por sua vez, representa o valor contábil das mercadorias registrado na conta “Estoques” que, conforme item 10, do Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, inclui *“todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais”*, o que, portanto, não se limita ao preço de aquisição e, tampouco, a este montante deduzido dos tributos recuperáveis, como pretende a Fiscalização.

Percebe-se que as disposições normativas trazidas acima assentam o entendimento de que a base de cálculo em voga (“valor correspondente à entrada mais recente”) há de ser compreendida pelo valor total constante da Nota Fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS. Frisa que a base de cálculo a ser considerada é, portanto, aquela equivalente ao valor (do preço) da mercadoria constante da Nota Fiscal de aquisição, lançado, inclusive, para fins de registro da entrada da mercadoria nos livros fiscais. Reproduz trechos do recente Acórdão JJF Nº 0009-02/12, da 2ª JJF/CONSEF/BA (entendimento este mantido, vale frisar, que veio a ser mantido pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF Nº 0043-13/13).

Infere que o conceito de base de cálculo para as transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmo titular deve ser exatamente aquele previsto na legislação nacional como sendo “valor da entrada mais recente”, há de ser aplicado o valor da Nota Fiscal (preço da mercadoria adquirida), que efetivamente representa o valor da operação de entrada. E não poderia ser outra a definição do “valor correspondente à entrada mais recente”, onde a pretensão do legislador **neutralizar** os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento emitente do mesmo titular, de modo a evitar desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos.

Aponta que as operações de transferência não constituem efetivas operações de circulação jurídica de mercadorias, tratando-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade.

Esclarece que se uma mercadoria é **adquirida** (esta, sim, a operação de circulação de mercadoria) pelo Estabelecimento A (em SP) do Fornecedor X (em SP) por R\$ 100,00 (Operação 1) e esta mesma mercadoria é transferida para o Estabelecimento B (na BA), do mesmo titular do estabelecimento A (Operação 2), o objetivo do legislador foi o de anular o efeito, no Estado de Origem, do trânsito da mercadoria pelo Estabelecimento A (Operação 1), de modo que, ao final, a soma da Operação 1 e Operação 2 tivesse o mesmo efeito tributário verificado se a mercadoria tivesse sido adquirida do Fornecedor X diretamente pelo Estabelecimento B. Junta memória de cálculo, fl. 203.

Chama atenção para o caso que no débito apurado na venda da mercadoria pelo Fornecedor X (R\$ 18,00) é apropriado como crédito pelo Estabelecimento A (R\$ 18,00), pode-se dizer que o “crédito anulou o débito”, restando, para o Estado de SP, o débito de R\$ 7,00, apurado quando da transferência interestadual, tal como ocorreria caso o Fornecedor X vendesse a mercadoria, pelos mesmos R\$ 100,00 diretamente para o Estabelecimento B, na BA. Junta memória de cálculo, fl. 203.

Explica que a fixação da base de cálculo para transferência interestadual como “valor da entrada mais recente”, trata-se de medida para evitar prejuízo ao Pacto Federativo. Salienta, ainda, que

parte das mercadorias autuadas, à época das operações de entrada junto aos estabelecimentos emitentes, estava sujeita à sistemática de substituição tributária para a apuração do ICMS, o que, indiscutivelmente, enseja o cancelamento do Auto de Infração.

Esclarece que ao apurar a base de cálculo das operações de transferência, o Sr. Agente Fiscal excluiu “*o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas*”, olvidando que, diante da sujeição ao regime de substituição tributária do ICMS, esse imposto não poderia ser (e não é) tratado como recuperável, de modo que o valor a ele correspondente não deve ser excluído da base de cálculo apurada. Pede pela reforma integral, para que o lançamento seja julgado improcedente, cancelando-se o lançamento.

Junta jurisprudência do E. TJ/BA (1ª Câmara Cível do E. TJ/BA, em sede de Reexame Necessário (Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001), sob a relatoria do Des. Relator, Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto) sobre a base de cálculo ser o valor da entrada mais recente.

Traz argumentos sobre a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013. Alega ausência de caráter interpretativo e a ilegítima alteração no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de Instrução Normativa. Postula que simples leitura do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96 (replicado pela legislação do Estado da Bahia), percebe-se não haver, no conteúdo das normas, qualquer necessidade de esclarecimento. Pelo contrário, seus comandos são extremamente precisos e especificam, com clareza cristalina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda: o valor da entrada mais recente.

Diz que a referida Instrução Normativa nº 52/2013 alterou o cômputo de base de cálculo do ICMS, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta, o que não pode ser realizado mediante ato normativo infralegal. Junta manifestação favorável ao contribuinte do E. TJ/BA (TJ/BA. AI nº 0017564-89.2014.8.05.0000, Des. Relatora, Marta Moreira Santana, 2ª Câmara Cível, DJ: 28/04/2015).

Defende ainda, sobre a Irretroatividade das Disposições da IN (SAT/BA) Nº 52/2013. Ressalta que a metodologia para a aplicação da base de cálculo nas operações em apreço, não deve prevalecer, conforme está explícito no r. Acordão recorrido, pois viola os artigos 109 e 110, ambos do CTN.

Explica que no período objeto da autuação fiscal (2011), a interpretação da legislação vigente corroborava a postura adotada pela Recorrente, vale dizer, em relação à base de cálculo utilizada nas operações interestaduais realizadas entre seus estabelecimentos, com destino a esse Estado, sendo que à época das operações autuadas, **a legislação interna do Estado da Bahia não previa a exigência de exclusão dos “tributos recuperáveis” da base de cálculo do ICMS** inerente a tais operações, porquanto editada sob as mesmas disposições (*ipsis litteris*) da legislação complementar pertinente.

Aduz que só veio a ser alterado em 18/10/2013, quando da publicação da IN (SAT/BA) nº 52/2003, editada pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia, que passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS e ICMS da base de cálculo das operações interestaduais de mesmo titular, com destino ao Estado da Bahia, pois as disposições de tal Instrução Normativa são absolutamente ilegais, e violam o disposto nos artigos 109 e 110, do CTN, conforme razões fartamente expostas no tópico anterior.

Sustenta que não podem atingir operações ocorridas anteriormente à sua edição, sob pena de afronta aos Princípios da Anterioridade (arts. 150, III, b e c, da CF) e da Segurança Jurídica. Reproduz lídima jurisprudência desse C. CONSEF sobre o tema em discussão (A-0087-02/13; A-0009-02/12).

Pede pelo reconhecimento dos efeitos jurídicos da IN (SAT/BA) nº 52/13, atingindo apenas as operações ocorridas a partir de sua publicação, o que enseja a reforma do decisório para cancelamento do crédito tributário lançado.

Discorre inconformismo sobre aplicação da multa, sendo que expõe a total impropriedade que

representa a própria manutenção da exigência da multa que lhe fora imposta pelo r. Acórdão recorrido que adotam suas práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento, assim, eventual alteração na perspectiva acerca de determinada matéria, não pode ser aplicada de forma retroativa, em detrimento do contribuinte que agiu de acordo com o entendimento então adotado, sob pena de manifesta afronta ao Princípio da Segurança Jurídica. Cita lição de Canotilho, doutrina de Misabel Derzi, ensinamento do Professor Marco Aurélio Greco que destacam-se três institutos consagrados pelo direito tributário positivo que demonstram os efeitos da confiança legítima despertada pelos atos da Administração: *(i)* o artigo 146 do CTN, que “prestigia a estabilidade das relações jurídicas e a eficácia não retroativa do novo critério jurídico” em relação ao mesmo sujeito passivo; *(ii)* o artigo 100 e seu parágrafo único, que exclui penalidades, juros e atualização monetária da base de cálculo dos tributos àqueles que tiverem observado as normas e práticas emanadas das autoridades; e *(iii)* a consulta fiscal, que resguarda o sujeito passivo enquanto não apreciada e em relação aos fatos futuros.

Afirma que no âmbito do IPI, há previsão expressa de inaplicabilidade de multa àqueles que tenham agido em conformidade com o entendimento firmado em decisão irrecorrível, de última instância administrativa. Complementa que o art. 76 da Lei nº 4.502, de 1964, estabelece que não serão aplicadas penalidades enquanto prevalecer o entendimento, aos que tiverem agido ou pago o imposto de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, seja ou não parte o interessado, conforme reproduzido no art. 567, do Regulamento do IPI, aprovado pelo Decreto nº 7.212, de 2010.

Frisa que havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa **não pode** ensejar a penalização do sujeito passivo, conforme a aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, é medida que se impõe no presente caso. Acosta julgado do CONSEF (A-0027-11/14; A-0172-12/11). Por fim, pugna o menos, pela reforma do r. Acórdão para exclusão da multa de ofício que lhe é exigida, nos termos do disposto nos artigos 100, parágrafo único, e 112, ambos do CTN.

Alega pela Da necessidade de inclusão de outros custos, caso validada a indevida equiparação da “entrada mais recente” ao “custo”. Frisa que, na remota hipótese de ser mantido o entendimento no sentido de que a base de cálculo nas transferências deve excluir os tributos recuperáveis e, portanto, se assemelhar ao “custo” das mercadorias transferidas, ainda assim, imperioso asseverar que o lançamento seria improcedente, pois teria deixado de incluir, no valor da base de cálculo do crédito a ser apropriado, que, nos termos do item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1), “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.”

Pondera que os trabalhos fiscais em apreço estão centrados na glosa de crédito de ICMS, decorrente do suposto equívoco da Recorrente na apuração da base de cálculo das operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular (não-fabricante). Reitera que a base de cálculo a ser considerada para tais operações compreende o “valor da entrada mais recente” da mercadoria, que, de acordo com o Sr. Agente Fiscal, equipara-se ao conceito de “custo de aquisição”, pois também demanda a exclusão dos tributos recuperáveis, sendo que para quantificar o referido “custo de aquisição”, o Sr. Agente Fiscal adotou o seguinte critério: “Para tanto, foram também retirados o ICMS, o PIS/COFINS referentes às operações de ENTRADAS nos centros atacadistas localizados em outras unidades federadas e foi incluído o valor do ICMS referente às TRANSFERÊNCIAS para este Estado.”

Disse que esse procedimento adotado revela a controvérsia sobre o tema, se pretendeu o Sr. Agente Fiscal considerar como base de cálculo para as transferências interestaduais o “custo de aquisição”, por qual razão não considerou todos os custos inerentes à operação, de acordo com os respectivos preceitos normativos, dos quais ele próprio mostra ter conhecimento? Fato é que o

conceito “custo de aquisição” tem fundamento na teoria da contabilidade. Logo, induvidoso que, aplicado tal conceito, com a exclusão de tributos recuperáveis, em atenção ao ato jurídico perfeito, deveriam ter sido considerados não apenas o preço pago (preço destacado em Nota Fiscal), mas **todos** os custos incorridos para incorporação e manutenção da mercadoria em estoque, tal como prevê o competente Pronunciamento Técnico CPC (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1).

Requer a intimação dos procuradores da Recorrente, em nome do Dr. Guilherme das Neves, no endereço constante no rodapé da petição, para realização de sustentação oral, quando do julgamento deste por esse C. CONSEF.

Por fim, requer que sejam as razões do presente recurso regularmente processadas e integralmente providas, reformando-se o r. Acórdão recorrido, para que seja anulado o lançamento ou então cancelada a exigência na sua totalidade (imposto, multa e demais encargos).

VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado com previsão no art. 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99, tendo a JJF julgado Procedente o Auto de Infração foi lavrado em 16/12/2015, referente ao período de 01/01/2011 a 31/12/2011, sobre a imputação de que *utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar*.

Quanto nulidade suscitada do lançamento devido à incerteza à metodologia de apuração do crédito tributário e em relação à incompetência do Estado da Bahia deliberar sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorrida entre os Estados Federativos. Nego a nulidade suscitada sobre o argumento de que está clara a conduta infracional imputada, com todos os requisitos revestidos das formalidades legais e que não prospera a alegação de incompetência do Estado da Bahia de fiscalização as operações entre os Estados federados, pois segundo a legislação é matéria de competência sim, pois a recorrente encontra-se localizado nesse Estado.

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

(...)

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

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

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

No mérito, o cerne questionado consiste em atendimento ao disposto constitucional, a Lei Complementar nº 87/96, (LEI KANDIR), ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu artigo:

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;

Ainda no mérito, vejo controvérsias pacificadas em acórdãos e jurisprudências neste CONSEF, constando votos, contrários e divergentes ao da Decisão recorrida, pois alguns defendem a Recorrente de que a Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia 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, 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”.

Ainda relato o entendimento da Procuradoria, sustentando em situações semelhantes à decisão recorrida (PAF nº 206891.0010/14-5) de que o Auto de Infração deve ser mantido, mas deve ser excluída a multa de ofício, por entendimento manifestado e esposado pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia exarado pela 2ª Câmara Cível do TJBA a respeito da Instrução Normativa nº 52/2013, quando do julgamento da apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001.

Para dois fatos, meu entendimento fica para primeira questão, pois não pode a fiscalização onerar o contribuinte, devido a mudança na legislação através da Instrução Normativa-IN citada, aplicando assim, esta imposição para fatos anteriores ao da criação da Instrução Normativa. Alinho-me ao voto proferido pelo Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado (Acórdão CJF nº 0271-12/18 - AI nº 206891.3003/16-6, em Sessão de 23/08/2018) desta mesma 2ª CJF:

VOTO VENCIDO

[...]

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o auto de infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se, portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo, em seu apelo recursal, argumentou, em síntese:

i) Improcedência absoluta do auto de infração;

- ii) Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;
- iii) Da IN 52/13 – Inaplicabilidade – Norma destinada ao setor industrial;
- iv) Do julgamento do Resp nº 1.109.298/RS pelo STJ - Inaplicabilidade;
- v) Do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.

A Recorrente inicialmente, suscita a improcedência absoluta do auto de infração, uma vez que o julgador da 4ª JJF manteve o lançamento do auto de infração baseando-se, tão somente nos votos já existentes no Conselho, sem levar em consideração as derrotas no poder judiciário sobre o respectivo tema.

No tocante ao mérito da autuação, observo que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo o cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

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

§ 4º Na saída de mercadorias 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;

Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

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. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia 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, 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”.

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal

para sofre qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori” em razão da não cumulatividade.

Saliento ainda, que após pesquisa sobre o tema, verifiquei o Acordão JJF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso, em que a fiscalização autuou o contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS – situação contrária à presente demanda. Neste acórdão, a JJF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais tributos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Colaciono abaixo a ementa do Acórdão JJF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos “tributos recuperáveis”:

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO. Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. “Infração 01 – 03.02.05 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.”

Por fim, no tocante a reivindicação dos patronos no sentido de que as informações sejam encaminhadas ao presente subscritor, pontuo que nada impede o seu atendimento, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito da Recorrente, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Também transcrevo outro voto da 1ª CJF que me faz ter certeza a coerência de que a autuação é totalmente insubstancial, a conselheira Rosany Nunes de Melo Nascimento acompanha a decisão da 1ª JJF (A-0112-01/13), onde relator foi de extrema legalidade e aplicabilidade da lei, rechaçando todos os fatos imperiosos da autuação, nos seguintes termos:

VOTO DIVERGENTE

Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal por ela apropriado em relação às operações de transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre estabelecimentos de sua titularidade.

O lançamento fiscal tem fulcro no quanto disposto no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

O aspecto controvertido na presente demanda, gira em torno da exegese dos referidos dispositivos legais.

No entender do Recorrente, o que foi ratificado pelos membros integrantes da 1ª JJF, os valores objeto de lançamento foram apurados com base em critérios não autorizados pela Lei.

Sustenta que, nos termos da Lei Complementar, a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mesma mercadoria, assim entendido aquele efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, nele devendo estar

incluso o ICMS incidente naquela operação.

Já o Nobre Relator, adotando o entendimento externado pelo Superintendente da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13 e valendo-se de conceitos contábeis de custo das mercadorias em estoque, valida os critérios adotados pela fiscalização, para fins de determinação da base de cálculo das operações de transferência, consistentes no expurgo do valor correspondente ao ICMS incidente na operação interna de aquisição originária do centro distribuidor (17%) e consequente gloss up da mesma base de cálculo para fins de inclusão do valor correspondente ao ICMS incidente na operação de transferência interestadual (12%).

Em apertada síntese, o voto se fundamenta na assertiva de que tendo o inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei 87/96 deixado de especificar o que se deve entender pela expressão entrada mais recente, razoável traçar um paralelo com o método de apuração da base de cálculo aplicável às operações de transferência de mercadorias industrializadas – inciso II do mesmo dispositivo legal – situação em que se adota o valor do custo da mercadoria industrializada que, a seu turno, não contempla o valor do ICMS incidente na operação por se tratar de tributo é recuperável.

Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob o ponto o aspecto matemático, o procedimento adotado pela fiscalização tem certa coerência, entendo que este é completamente desprovido do pressuposto de legalidade que lhe é imprescindível.

Como é do conhecimento deste órgão julgador, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies, e em relação aos impostos nela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional, pelo que também não é controverso que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.

No presente caso, a Lei Complementar 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, in verbis:

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

§4 – 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; (grifos meus)

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.

A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:

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 preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (grifos meus).

Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e específicos, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de que aqui se trata.

Em verdade, o que se verifica no presente caso é uma divergência de interpretação acerca do conteúdo da norma. Em outras palavras, o que se deve entender da expressão “valor da entrada mais recente”.

Poderia me alongar tratando dos diversos métodos de interpretação da norma jurídica tributária de que dispõe o exegeta, entretanto, não me parece ser o caso. No meu sentir, não há outra interpretação que se possa conferir ao referido dispositivo, senão aquele que o próprio texto enuncia.

A meu ver, o vocábulo valor da entrada contido no texto da norma conduz o interprete à única e necessária conclusão, vale dizer: a base de cálculo a ser considerada nas operações de transferência realizadas entre estabelecimentos de titularidade de um mesmo contribuinte deve corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a entrada imediatamente anterior à referida saída por transferência da mercadoria. E este

valor corresponde ao montante pago pelo adquirente, nele incluído o ICMS incidente na operação.

Esta conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o preço de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação.

Nos termos do dispositivo em comento, o valor da entrada mais recente deve ser utilizado apenas na hipótese de o estabelecimento remetente só adquirir mercadorias por transferência. Isto porque, em operações desta natureza não há o que se cogitar de preço, aplicável tão somente em atos de mercância.

Assim é que, em observância ao quanto disposto no artigo 108 do CTN, não há aqui espaço para cogitar do uso da analogia ao quanto previsto para as transferências de mercadorias que tenham sido submetidas a processo de industrialização pelo estabelecimento remetente (inciso II, § 4º da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

Através do mencionado inciso II – aplicável às mercadorias industrializadas – o legislador determina que a base de cálculo aplicável à situação fática ali prevista deverá corresponder ao valor do custo da mercadoria transferida. Destarte, lógico e sistemático que este seja aferido seguindo os ditames da legislação comercial em vigor.

Já na hipótese do inciso I – mercadorias objeto de revenda – resta estatuído que a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, elemento que não comunga de qualquer identidade com o custo, daí porque imprestável o referido método para conferir legalidade à adoção de critérios de apuração semelhantes, como pretendeu o Nobre Relator.

Demais disto, admitir que a discricionariedade da administração pública quanto à interpretação das normas que tem o dever de aplicar em razão do exercício de sua atividade vinculada, possa ensejar na alteração do conteúdo destas ampliando-o, conforme fez o Superintendente da Administração Tributária ao editar a Instrução Normativa nº 52/13, entra em rota de colisão com os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da segurança jurídica. O que não se pode conceber em qualquer hipótese!

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhe dá supedâneo.

Diante do exposto, vejo ofensa aos princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, irretroatividade, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da IN SAT nº 52/2013, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar o Auto de Infração totalmente IMPROCEDENTE.

VOTO EM SEPARADO

Na presente sessão de julgamento do presente processo administrativo fiscal, acompanho o ilustre Conselheiro Relator José Raimundo Oliveira Pinho, 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 neste voto.

Verifico que a autuação refere-se à utilização indevida de crédito fiscal do ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Consta ainda que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, referente ao período de janeiro a dezembro de 2011.

Por oportuno, vale registrar que a infração diz respeito a **operações de transferências interestaduais de mercadorias da mesma empresa**. Neste sentido, assinalo que já tive oportunidade de julgar inúmeros processos, alguns bem recentes, e participar de tantos outros sobre a mesma matéria nesta egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal Conselho de Fazenda Estadual. Por conseguinte, vou procurar ser conciso nas minhas argumentações neste voto em separado, no sentido de acolher as impugnações da empresa contribuinte para afastar a incidência de ICMS nas operações que tratam a autuação em tela, sob a fundamentação que passo a expor.

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 fartura 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 imponível 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 imponível 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

Agravio 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 insubstancial 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 na infração da autuação em julgamento.

Me permito 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 eminentíssimo 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 na 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 vénia 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 não tratar-se de qualquer operação de circulação onerosa de mercadoria, mas 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

Com a mais respeitosa consideração ao voto do nobre Conselheiro Relator, venho discordar das razões de mérito, no que diz respeito aos valores apurados pelos autuantes quanto aos preços de transferências interestaduais.

A questão de direito que envolve o lançamento desta lide, já está consolidado em diversos outros julgados neste Conselho de Fazenda, sempre com decisões favoráveis ao fisco o que já se pode falar em uma jurisprudência firmada neste sentido. Por isso, trago aqui excelente voto da lavra do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, que tece análise aprofundada da lide, inclusive contra o mesmo Recorrente, Lojas Insinuante.

ACORDÃO JJF N° 0044-05/13 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR

ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da atuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime

O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes por sua vez se valeram dos conceitos legais, da CF e da LC/87, e dos conceitos contábeis, conforme detalhado na peça informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor de transferência nas operações entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa.

A empresa questiona também a motivação do lançamento com base no Acórdão do STJ, resultante do julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, posto que referente às operações de transferência de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos (Centro Distribuidor - CD), equiparado a indústria. Argumenta que por exercer atividade mercantil/comercial, o citado Acórdão do STJ, envolveria situação fática distinta, correspondente à aplicação do art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96, correspondente às transferências de produtos industrializados, com remessa anterior dos produtos do estabelecimento fabril para seu Centro Distribuidor (CD), e com posterior transferência interestadual pelo custo da mercadoria produzida.

O caso paradigma não abarcaria, portanto, a hipótese legal subsequente, prevista no art. 13, § 4º, inc. II, relativo aos estabelecimentos comerciais, cujas transferências deveriam ter por base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. O contribuinte também requereu a nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ao argumento de que as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, internas ou interestaduais, representam mera movimentação física de produtos, não estando albergados do conceito de ato mercantil para efeitos de incidência do ICMS.

Não acato a tese defensiva no tocante a aplicação da Súmula 166, do STJ, ao caso em exame. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, inc. I, seguindo as normas estabelecidas na Constituição Federal e na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê: Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Por sua vez, o RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe: Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. A questão atinente à existência de ato de mercadoria para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.

Quanto às demais acórdãos e sentenças judiciais citadas na defesa, relacionadas a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, reafirmo que as decisões do CONSEF ficam delimitadas ou vinculadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defensor não tem efeito vinculante para a Administração Pública Estadual. Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada”, citado no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um estabelecimento fornecedor.

Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA fixa que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado

neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição. A “entrada” pode ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Tendo em vista que esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto, a “entrada” a ser considerada na apuração do ICMS devido é toda aquela correspondente à “entrada mais recente da mercadoria”

No tocante à metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a apuração do crédito fiscal apropriável nas transferências, com repercussão no débito do imposto, a ser apurado mensalmente pelas saídas, já que o ICMS é calculado mensalmente, considerando o montante dos créditos e dos débitos do tributo, temos a dizer o que segue.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Assim dispõe o art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo reproduzida: Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: (...) § 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (...)

É importante, colocar como premissa dessa decisão, que o texto normativo da LC, no tocante à base de cálculo nas transferências entre estabelecimento de empresa comercial, foi literalmente reproduzido na Lei estadual. É este dispositivo da Lei estadual, acima reproduzido, que deve respaldar o lançamento de ofício, visto que a LC não é autoaplicável, para fins de exigência de ICMS via Auto de Infração. Somente a lei instituidora do tributo, na unidade federada, que esteja na condição de sujeito ativo, pode respaldar o ato de lançamento tributário. Sem lei ordinária instituidora não há relação de sujeita passiva e nem relação de sujeição ativa no âmbito do direito tributário, salvo exceções, expressas, contidas no próprio texto constitucional.

O ICMS não está albergado em nenhuma exceção. Para que ocorra a incidência do ICMS, no caso concreto, necessário se faz a edição da lei ordinária estadual, que pode reproduzir como o fez em relação a BC das transferências, as normas da LC nº 87/96. Colocada esta premissa caem por terra os argumentos defensivos no tocante a alegações de inconsistência da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes e da vinculação irrestrita da autuação ao Acórdão STJ, relativo ao Resp nº 1.109.298. O ato administrativo de lançamento fiscal pode se fazer alusões a diversas fontes jurídicas para respaldá-lo.

Todavia, o julgador administrativo está vinculado à lei que rege o caso concreto. No caso em exame, a legislação que rege o caso concreto são as disposições da LC e da LO, atinentes à Base de cálculo das transferências entre estabelecimentos comerciais. Nesta situação a norma legal prescreve que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Este conceito de “entrada mais recente”, por não ter uma definição legal no âmbito do direito tributário, foi preenchido com as definições da ciência contábil. Neste âmbito, o ICMS, por ser imposto recuperável, é excluído do custo da mercadoria. Após a revisão para os valores corretos do custo de transferência, que na forma da lei é custo da entrada mais recente, faz-se a inclusão do sobre o valor das saídas, já que na forma da lei o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Da diferença entre o crédito apurado pela empresa e o crédito calculado corretamente, pelo custo da aquisição mais recente, e confrontando este último com o valor das saídas, resultou recolhimento a menor do imposto, nos períodos mensais cobertos pelo Auto de Infração, configurando as diferenças lançadas de ofício pelos autuantes.

Registre-se que os autuantes quando se depararam com mais de uma entrada de mercadoria na mesma data, adotaram, para a definição da BC de transferência, a NF de Entrada de maior valor, de forma a empregar o critério que mais beneficiaria o contribuinte. Cabe ainda observar que este CONSEF, em decisão recente, estampada no Acórdão nº 0049-03/12, Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, decidiu caso semelhante, envolvendo as LOJAS INSINUANTE LTDA., pela glosa de créditos fiscais, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, para excluir da BC a parcela do frete embutida na BC da operação de remessa interestadual.

Reproduzo abaixo trecho dessa decisão, nas partes relativas à metodologia de cálculo do preço de transferência. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido nos dispositivos legais já mencionados (art. 13 § 4º, I da LC 87/96; art. 56, V, “a” do RICMS/BA e art. 17 § 7º, I da Lei 7.014/96), tendo sido informado pelos autuantes que o autuado, nas folhas 487, 582 e 715, apresentou planilhas onde constam os resumos das operações por ele realizadas nos exercícios de 2006, 2007 e 2008 respectivamente.

Na parte denominada de notas fiscais de compra encontram-se os dois itens que deveriam formar o valor da entrada mais recente, e o autuado identifica o valor das transferências ou o valor da entrada mais recente (coluna “j” das planilhas).

No entanto, erroneamente, adiciona à base de cálculo das transferências mais um valor de frete, agora o frete das operações subsequentes de saídas, e que isso também está evidenciado quando o defendantefaz o cálculo para definir o valor que deve ser empregado para as operações de transferência interestadual, em seus controles internos (documentos de fls. 727/729 do PAF). (...) Constatou que não assiste razão ao defendantef quanto à inclusão do crédito relativo às operações efetuadas a preço CIF, haja vista que no caso de transportador não inscrito ou autônomo, como foi alegado nas razões de defesa, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente.

Na decisão acima, percebe-se claramente que a empresa embutiu no preço de transferência a parcela do frete relativa à remessa do produto de seu estabelecimento no ES para o estabelecimento situado na BA, em desacordo com os preceitos legais, da LC e da LO estadual. O mesmo ocorreu no caso ora em exame, mas envolvendo outros componentes de custo.

A impugnante não contestou as parcelas, estranhas ao custo que aquisição, que foram expurgadas pelos autuantes, limitando-se a discutir a legalidade, a metodologia e os fundamentos jurídicos que lastrearam a autuação. Dessa forma, os argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, bem como do art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS, configurando recolhimento a menor, nos Meses autuados, em face de apropriação de crédito em valor superior ao permitido pela legislação de regência do ICMS. Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está firmada no sentido de manter a procedência deste lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação.

O Recorrente argumento no Recurso Voluntário, que havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa não pode ensejar a penalização do sujeito passivo, conforme a aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN, é medida que se impõe no presente caso. Acosta julgado do CONSEF (A-0027-11/14; A-0172-12/11).

Por fim, pugna o menos, pela reforma do r. Acórdão para exclusão da multa de ofício que lhe é exigida, nos termos do disposto nos artigos 100, parágrafo único, e 112, ambos do CTN. Quanto ao pedido formulado da exclusão da multa aplicada, diante do posicionamento favorável do representante da PGE/PROFIS, entendo que se encontra presente neste processo situação que enseja a aplicação dos artigos 100, II e III, e 106, I, os do CTN.

No período anterior à Instrução Normativa nº 52/13, havia o posicionamento pelas empresas, de que o PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas, sem que o fisco jamais tivesse reclamado desse procedimento.

Assim, o teor das decisões deste Conselho em momentos anteriores, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN. Constatou que no período do lançamento, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, não havendo justificativa para aplicação da multa, que tem caráter punitivo.

Assim sendo, coaduno-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, que em outros processos, já se manifestou em parecer opinativo, 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 N° 0012-11/15, conforme excerto abaixo:

E uma vez que a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, especificamente na lide agora em exame configura-se a situação prevista no artigo 106, I, in fine, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Assim coaduno-me com o teor do Parecer PGE/PROFIS às fls. 244 a 246, exarado em mesa, corroborado à fl. 247, no sentido de que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a procedência parcial do Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração e os demais encargos, conforme o art. 100, parágrafo único, do CTN combinado com os arts. 103, III e 106, I do mesmo diploma legal.

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 **206891.0041/15-6**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$122.326,32**, sem incidência da multa de 60% e acréscimos moratórios legais, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, de acordo com o art. 100, parágrafo único, do CTN combinado com os arts. 103, III e 106, I do mesmo diploma legal.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.
VOTOS VENCIDO e *EM SEPARADO – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e *Carlos Henrique Jorge Gantois.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de janeiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS