

PROCESSO - A. I. N° 206891.0011/16-8
RECORRENTE - LOJAS RIACHUELO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2^a JJF n° 0204-02/16
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 15/05/2020

1^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0036-11/20

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Não acolhido o argumento de que o método do cálculo utilizado, não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois os incisos I e II desta Lei, embora com linguagens diferentes, traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou procedente o lançamento de ICMS em única infração, no valor de R\$213.288,99 acrescida de multa de 60%, devido à utilização de crédito fiscal indevido de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. O erro na determinação da base de cálculo está prevista no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Após a devida instrução processual, a 2^a JJF assim decidiu:

VOTO

Inicialmente, devo dizer quem quanto à nulidade arguida sobre o lançamento, entendo não prosperar tal pedido. Afirmo isto, porque a descrição inicial da infração - Estorno de Crédito de Imposto em decorrência da Base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, é suficiente para caracterizar a motivação do lançamento, sendo irrelevante aqui, a tipificação e os artigos do RICMS relacionados, tendo em vista o disposto no art. 19 do RPAF - A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

De outro lado, foram obedecidos os princípios da ampla defesa e do devido processo legal, e no caso da contestação da instrução normativa e das suscitadas inconstitucionalidades, tais apreciações fogem à competência deste órgão nos termos do art. 167, I, do RPAF.

Assim, entendo que resta a análise do mérito, sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o valor da entrada mais recente, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada

pelo Recorrente, a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é autoexplicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

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

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

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.

Percebo que o Impugnante quando comenta este dispositivo legal, entende aparentemente que os incisos I, II e III são estanques, que não se comunicariam entre si, e que mais especificamente nos casos dos incisos I e II, o primeiro se destina exclusivamente às operações entre contribuintes atacadistas e varejistas e o segundo, às operações de transferências oriundas de contribuinte industrial.

Ora, o legislador em nenhum momento especifica o inciso I para o comércio e o II para a indústria, embora comumente a indústria ao vender aquilo que é produzido, não se fale em entrada mais recente, já que não adquire o produto pronto, mas sim, o fabrica; assim, fala-se apenas no inciso II, o custo da mercadoria produzida, mas é certo que uma indústria pode transferir, além das mercadorias produzidas, outras também já recebidas em transferência de filial da unidade fabril, além de comprar de terceiros, ou mesmo transferir insumos adquiridos e não utilizados na sua produção e neste caso, não há de se falar em custo da mercadoria produzida, já que nem sempre uma indústria produz, mas recebe em transferência de suas filiais.

Creio que existe aqui no caso in concreto, uma conexão entre os incisos I e II do parágrafo 4º, sendo ela complementares e não excludentes. Isto porque o legislador quis evidentemente evitar qualquer tipo de margem de valor agregado nas transferências, visto que em princípio não faz sentido se aplicar margem de lucro em operações de mesma pessoa jurídica, porque ninguém obtém lucro transferindo ou “vendendo” mercadorias a si mesmo, a menos que tal “lucro” viesse dissimular vantagens tributárias indevidas; logo, primeiro, é absolutamente sem sentido que no caso de uma mercadoria produzida na indústria fosse transferida para um de mesmo titularidade, com valor que não fosse o custo da mercadoria produzida; segundo, em havendo variações de custo ao longo do tempo, e concomitantemente havendo transferência entre indústrias.

Assim, claro está que as operações de transferências entre indústrias não cingem-se exclusivamente ao custo da mercadoria fabricada, mas também às últimas entradas, seja em transferências internas, seja em compras de produto já fabricado ou mesmo de insumos. Assim, da mesma forma que na indústria, o legislador entendeu no caso de operação entre empresas comerciais, deve ser aplicado na base de cálculo, o valor da última entrada, conforme o inciso I, aí entendendo-se o valor de entrada como o valor custo, pelo mesmo princípio aplicado ao inciso II.

Isto porque, uma vez que as operações interestaduais são sujeitas a débito pela saída e créditos nas entradas, quaisquer operações superiores ao custo efetivo das mercadorias, implicaria em óbvio prejuízo ao estado que recebe mercadorias em transferências com preços acima do custo de fabricação, não sendo legal a obtenção de vantagens fiscais em operações interestaduais entre mesmos contribuintes, sendo vedada a margem de valor agregado em tais operações, exatamente para evitar distorções tributárias.

Recentemente o STJ julgou um caso real muito interessante em que a lide versou sobre a base de cálculo nas operações de transferência. Uma empresa foi autuada pelo RS, pela mesma razão aqui em discussão, pois o fisco gaúcho entendeu que nas operações de entrada de mercadorias recebidas por transferência de filial localizada em SP, houve apropriação indevida de créditos de ICMS, por conta da base de cálculo superior à efetivamente devida.

Desnecessário dizer que a indústria paulista tinha incentivos fiscais no Estado de origem e assim, majorando a base de cálculo nas transferências internas, pagava ínfima parcela do imposto devido ao estado de São Paulo.

Vejamos então a ementa do julgamento no STJ:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. ESTABELECIMENTOS. MESMO TITULAR. TRANSFERÊNCIA ENTRE FÁBRICA E CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO. ARTIGO 13, § 4º, DA LC 87/96.

1. Discute-se a base de cálculo do ICMS em operações efetuadas pela recorrente entre a Fábrica (SP), o Centro de Distribuição (SP) e a Filial situada no Rio Grande do Sul. Precisamente, a controvérsia refere-se à base de cálculo adotada na saída de produtos do Centro de Distribuição com destino ao Estado gaúcho, o que demanda a interpretação do artigo 13, § 4º, da LC 87/96.

2. Em resumo, a recorrente fabrica mercadorias em São Paulo-SP e as transfere às filiais espalhadas pelo Brasil. Em virtude do grande volume, utiliza, algumas vezes, o Centro de Distribuição localizado em São Bernardo do Campo-SP, antes de proceder à remessa.
3. Constatou o arresto que, na saída das mercadorias do Centro de Distribuição paulista, a recorrente registrava como valor das mercadorias um preço superior ao custo de produção, próximo ou maior do que o valor final do produto (nas alienações ocorridas entre a Filial gaúcha e o comércio varejista ou atacadista daquele Estado).
4. A sociedade empresária recolheu aos cofres paulistas ICMS calculado com base no valor majorado, gerando crédito na entrada dos bens na Filial do RS, onde a alienação das mercadorias a terceiros acarretou débito de ICMS, que acabou compensado com os créditos anteriores pagos ao Estado de São Paulo. Em consequência, concluiu o acórdão recorrido: "... o Estado de origem acaba ficando com todo o imposto, e o Estado de destino apenas com o dever de admitir e compensar os créditos do contribuinte" (fl. 1.172v).
5. A questão jurídica em debate, portanto, refere-se à base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado do mesmo titular – artigo 13, § 4º, da LC 87/96.
6. Na espécie, por diversas razões a base de cálculo do ICMS deve ser o custo da mercadoria produzida nos termos do artigo 13, § 4º, II, da LC 87/96 (e não a entrada mais recente).
7. Em primeiro, a interpretação da norma deve ser restritiva, pois o citado parágrafo estabelece bases de cálculos específicas. Em segundo, os incisos estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial. Em terceiro, a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe convier.

(...)

16. Recurso especial conhecido em parte e provido também em parte".

(REsp 1109298/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2011, DJe 25/05/2011)

Assim, dentro dessa mesma logística, deve ser interpretado o caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS. Assim, discordo do Impugnante quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, § 4º da Lei Complementar 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

Não faria qualquer sentido o legislador atribuir um critério justo para as transferências da indústria e um injusto para o comércio atacadista, ou mesmo na hipótese da própria indústria transferir para outro estado, produção recebida de filial dentro do estado, segregando critérios estanques nestes dois incisos. O caso citado da indústria paulista e seu CD é emblemático – houve perfeita equiparação no STJ, acerca do entendimento do que vem a ser última entrada - nada mais do que o equivalente ao custo industrial; a única diferença é que nas aquisições de terceiros, obviamente o lucro agregado na operação se caracteriza como custo para o adquirente, devendo portanto ser incluído na base de cálculo, coisa não permitida na indústria, a menos que a transferência seja de produção também adquirida de terceiros, e não própria.

Tal situação torna-se bem clara, quando uma indústria do mesmo grupo, além da produção própria, recebe em transferência a produção de outra unidade dentro do mesmo estado, e em seguida transfere todo o estoque (mercadorias de produção própria mais as mercadorias recebidas em transferência de outra fábrica do grupo) para um centro distribuidor ou mesmo uma unidade industrial de mesma titularidade em outro estado.

Considerando que as duas mercadorias tiveram mesmo custo, mas a que foi transferida de uma unidade para outra internamente teve o valor do ICMS na operação interna agregada ao preço, as transferências destas mesmas mercadorias para outro estado, obedeceria a dois critérios distintos?

A da produção própria seria transferida pelo custo fabril, e a recebida da filial industrial pelo valor da "última entrada", majorado pelo ICMS que integra a base de cálculo? Certamente que as duas mercadorias devem ser transferidas pelo mesmo valor, e nesse caso, não há alternativa que não seja a exclusão do ICMS embutido no preço da operação interna que antecedeu a transferência interestadual; ou seja, a última entrada pelas transferências ou compras, se confunde com o custo de produção. Do contrário, estaríamos estabelecendo dois pesos e duas medidas para o preço de transferência de mercadorias idênticas em seu custo.

O próprio Impugnante traz uma justificativa do STJ acerca das transferências estaduais, no que diz respeito à interpretação restritiva da LC 87/96 - a norma visa evitar o conflito federativo pela arrecadação do tributo, o que impede a interpretação que possibilita o sujeito passivo direcionar o valor do tributo ao Estado que melhor lhe

convier. (REsp 1109298/RS).

Ora, a interpretação dada neste voto, visa exatamente impedir o direcionamento do valor do tributo ao estado que lhe convier, como foi o caso julgado em relação ao contribuinte paulista. Permitir a interpretação literal do “valor de entrada” citado na LC 87/96, é ir de encontro ao conflito federativo que se quer evitar, pelos motivos expostos desde o início deste voto, quando se exemplificou os critérios de cálculo em transferência entre Bahia e Pernambuco.

Quanto à argumentação acerca do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969, que dispõe em seu artigo 2º, que não será aplicada penalidade por diferença de imposto sobre circulação de mercadorias devido nas transferências para estabelecimento do mesmo titular em outro Estado, é preciso chamar a atenção pro que diz os parágrafos 1º e 2º do mesmo Decreto 834/69:

§ 1º - O disposto neste artigo não prejudica o direito de qualquer Estado de exigir o imposto que entenda ser-lhe devido.

§ 2º - Se o contribuinte houver pago o imposto a um Estado quando devido a outro, terá direito à restituição do que houver recolhido indevidamente, feita a prova do pagamento ou do início deste ao Estado onde efetivamente devido.

Quanto ao fato de que o julgador a quo, disse que “a questão posta em discussão nestes autos se reveste de controvérsia” conforme voto divergente proferido pela I. Julgadora Dra. Rosany Nunes Nascimento, Acórdão 1ª CJF nº 0092-11/14, referente ao auto julgado favoravelmente à Impugnante em 1ª instância conforme comprova o acórdão recorrido de ofício pela 1ªJJF (Acórdão nº 0112-01/13), creio que em nada enfraquece o posicionamento deste voto, visto tais posicionamentos divergentes ocuparem posições vencidas no âmbito da segunda instância deste Conselho, formada por colegiado de seis julgadores, e o assunto ter sido r amplamente debatido.

É perfeitamente compreensível que as questões de Direito não se revestem de exatidão matemática, e é próprio da ciência jurídica o estabelecimento de variantes interpretativas, dado que a exegese dos textos normativos estão contaminadas tanto por diferenças de grau cognitivo, como pela profundidade dos estudos de caso in concreto, além da jurisprudência nos tribunais superiores, e por fim, de “valores” que o próprio julgador leva consigo em sua formação jurídica e social.

Assim, com a devida vénia aos Relatores nos acórdãos retrocitados e com posicionamento divergente (e vencido), entendo que a aplicação da literalidade da legislação tributária (estritamente o valor da entrada mais recente, sem as devidas considerações de ordem fisco-contábil) não tem o alcance pretendido pelo legislador nem o objetivo da Carta Magna, que é a de evitar conflitos entre as unidades federativas, visto o desequilíbrio fiscal daí resultante.

Devo enfatizar, que a Secretaria da Fazenda de São Paulo, adota o mesmo critério, conforme transcrição resumida da recente consulta tributária nº 2585/2014:

RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 2585/2014, de 13 de Fevereiro de 2014.

ICMS - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO TITULAR - COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.

I - Na transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o valor da entrada mais recente de mercadoria (art. 39, I, do RICMS/2000) é formado pelo custo da mercadoria, que deverá compreender também os valores de transporte, seguros, desembaraço aduaneiro (se for o caso) e **excluir os impostos recuperáveis, pela escrita fiscal.**

II - O ICMS deverá integrar a sua própria base de cálculo nas operações de transferência de componentes entre estabelecimentos do mesmo titular (Art. 49 do RICMS/2000).

Portanto, o entendimento correto é que a base de cálculo na transferência interestadual é formada pelo valor da entrada, acrescido dos custos atribuíveis à aquisição dos produtos, excluindo-se os impostos recuperáveis, inclusive o ICMS creditado quando da entrada da mercadoria, e acrescentando-se o ICMS a ser debitado na operação de transferência para outro estabelecimento.

Por fim, discordo do argumento de que a instrução normativa não se coaduna com as práticas contábeis por configurar ato do Executivo que cria tributo, e que retroage para alcançar eventos pretéritos à sua existência afrontando o Princípio da Legalidade. A instrução normativa não criou tributos, apenas deu a devida orientação aos auditores para execução dos procedimentos, e não há que se falar em irretroatividade da citada instrução, visto não se aplicar às instruções normativas as limitações constitucionais ao poder de tributar, inerentes apenas às leis que criam ou alteram tributos. A IN 52/2013 apenas ratificou e esclareceu entendimento pré-existente e em plena vigência. A este respeito, vejamos o que diz o art. 144 do CTN:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Ainda, nos termos do art. 96 do supracitado diploma legal, a “legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, no que se insere a instrução normativa como norma complementar. Quanto ao pedido de que seja reduzida a multa aplicada, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório, discordo do pedido quanto ao fundamento, pois a multa é legal e compatível com a infração e a capacidade contributiva do Impugnante. Além disso, falta competência legal e administrativa para esta Junta apreciar tal pedido, devendo ser proposta, nos termos do RPAF, a segunda instância deste Conselho.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA Auto de Infração.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs o presente recuso objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos seguintes fundamentos:

Inicialmente informa a tempestividade recursal e tece um breve relato nos fatos.

Entende a recorrente pelo cancelamento da autuação, tendo em vista que nos termos do artigo 146, III, “a” da Constituição Federal cabe à Lei Complementar a definição da base de cálculo dos impostos discriminados na Constituição Federal, tais como o ICMS, e que a Lei Complementar nº 87/1996 definiu a base de cálculo do ICMS nas diversas facetas de incidência deste imposto.

Salienta que, sem prejuízo da discussão relativa à incidência do ICMS em operações de transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, o dispositivo legal transcrito acima impõe disciplina clara e objetiva acerca da base de cálculo em operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica.

Aponta que, para se evitar a artificial estipulação de preços para tais operações interestaduais e, por conseguinte, evitar o desequilíbrio na arrecadação das Unidades Federadas envolvidas na operação, o legislador complementar estabeleceu especificamente a base de cálculo nessas operações de acordo com as características do estabelecimento remetente, de modo que a base de cálculo do ICMS devido à Unidade Federada de origem nas transferências interestaduais será:

- I. O Valor da Entrada mais Recente da respectiva mercadoria, sempre que o remetente for um estabelecimento comerciante desse produto (artigo 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96);
- II. O Custo da Mercadoria Produzida, sempre que o remetente for um estabelecimento industrial desse produto (artigo 13, §4º, II da Lei Complementar nº 87/96); e
- III. O Preço Corrente no Mercado Atacadista (artigo 13, §4º, III da Lei Complementar nº 87/96).

A despeito da lei em comento não estabelecer a correlação exposta acima entre os incisos do §4º de seu artigo 13 e a característica do estabelecimento remetente da operação interestadual (comerciante ou industrial), afirma a recorrente que este entendimento decorre da mens legislatoris que norteou a positivação da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (equilibrar a repartição do ICMS entre as Unidades Federadas participantes da operação). Apresenta decisão do STJ que reconheceu a inegável correlação mencionada acima (STJ – Segunda Turma – Relator: Ministro Castro Meira – Resp nº 1.109.298 – julgado em 26.04.2011).

Explica que, havendo a definição da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, não há liberdade às legislações Estaduais para dispor sobre este ponto.

Tomando como exemplo, cita a legislação do Estado do Rio Grande do Norte, a qual repete fielmente o correspondente dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4), de modo que a base de cálculo do ICMS devido a este Estado em remessas realizadas a partir de seu território destinadas a outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica em outros Estados

segue a correlação mencionada anteriormente.

Sendo assim, assevera que, tendo em vista que a operação que originou o Auto de Infração recorrido consubstancia uma transferência entre estabelecimentos da Recorrente (remessa interestadual entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica), cumpre-se aferir as características do estabelecimento remetente para se definir a base de cálculo desta operação, vale dizer, em qual dos incisos do §4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96 se enquadra a presente operação.

Informa que o estabelecimento remetente das operações cujo creditamento é questionado está inscrito no CNPJ sob o nº 33.200.056/0343-96 e tem por atividade o Comércio Atacadista de Artigos de Vestuário (CNAE 46.42-7-01). Em outras palavras, o estabelecimento remetente das operações em apreço consubstancia uma Central de Distribuição encarregada de comprar mercadorias para abastecer os estabelecimentos varejistas da Recorrente situados em todo território nacional. Assim, Sendo o estabelecimento remetente puramente um comércio atacadista, não restam dúvidas de que a base de cálculo nas transferências interestaduais por ele realizadas é regida pelo inciso I, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96, isto é, **a base de cálculo para a apuração do ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Norte é o valor da Entrada Mais Recente desta mercadoria no estabelecimento desse contribuinte remetente.**

Deste modo, aduz restar claro que a base de cálculo do ICMS incidente nas transferências interestaduais recebidas pela Recorrente foi estritamente aquela descrita na Lei Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, I), visto que o texto da legislação do Estado do Rio Grande do Norte reproduz integralmente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, de modo que não há que se falar em estipulação por esse Estado (RN) de base de cálculo superior à estabelecida em lei complementar e, tampouco, não há que se falar em recolhimento excessivo do ICMS ao Estado de origem das transferências interestaduais em apreço.

No mérito, alega a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista que o ICMS creditado pela Recorrente foi recolhido tendo por base de cálculo o “Valor da Entrada Mais Recente” das mercadorias objeto das transferências, assim entendido como o valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente em data igual ou anterior à data da saída em transferência.

Reafirma a recorrente que o Valor da Entrada Mais Recente corresponde ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque do estabelecimento remetente em data igual ou anterior à data da saída em transferência, subtraídos os valores correspondentes ao ICMS, da Contribuição ao PIS e da COFINS recolhidos na operação que originou a entrada da mercadoria no estabelecimento remetente. Nesse sentido, no **acórdão recorrido se sustenta que o entendimento fiscal decorre de suposta conexão existente entre os Incisos I e II, do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96**. Desta forma, a base de cálculo nessas transferências interestaduais não seria puramente o Valor da Entrada Mais Recente, mas essa rubrica subtraído o montante do ICMS, PIS e COFINS nele constantes.

Defende que esse entendimento manifesto no acórdão recorrido é infundado e contraria sedimentada jurisprudência do STJ sobre este tema. E que ao analisar operação na qual indústria paulista transferia mercadorias a sua filial situada no Rio Grande do Sul o STJ pontuou claramente que cada inciso do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 corresponde a transferências realizadas por determinado tipo de contribuinte. Assim, a jurisprudência do STJ é uníssona e inequívoca no sentido de que o Inciso I, do § 4º, do artigo 13, da Lei Complementar nº 87/96 é a base de cálculo para transferências interestaduais realizadas por contribuintes comerciantes e que o Inciso II deste dispositivo é a base de cálculo quando o remetente da transferência interestadual for industrial.

Salienta, mais uma vez, que às transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos comerciantes destinadas a outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, a lei

Complementar nº 87/96 (artigo 13, §4º, I) elegeu o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria como a base de cálculo do tributo devido nessa operação, visto que esta rubrica corresponde ao valor de mercado da respectiva mercadoria (adquirida sob as regras de mercado). Deste modo, às transferências interestaduais realizadas por estabelecimentos industriais, o parâmetro para a fixação da base de cálculo não poderia ser o mesmo definido para os comerciantes. Isso porque podem ser adquiridos produtos em diversos estágios de industrialização para serem inseridos na linha de produção do estabelecimento industrial. Em vista disso, o Valor da Entrada Mais Recente da mercadoria poderia ser manipulado pelo estabelecimento industrial remetente.

Destaca, ainda, que em manifestação fiscal a própria Recorrente positivou seu entendimento o conteúdo do Valor da Entrada Mais Recente para fins de recolhimento do ICMS devido a este Estado. Nessa oportunidade, a Recorrente respondeu questionamento de contribuinte baiano determinando que valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS não podem ser subtraídos do Valor da entrada Mais Recente para fins de apuração do ICMS devido ao Estado da Bahia em transferências interestaduais realizadas a partir de seu território.

ICMS. Consulta via Internet.

A base de cálculo utilizada na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS. (...)

'A FORMA COM APLICAMOS A BASE DE CÁLCULO NO CASO DE TRANSFERÊNCIA ESTAR CORRETO?'

Informa que adquire "mercadorias dentro do estado da Bahia cuja alíquota é 17%, como o ICMS está embutido no preço da mercadoria, ao adquirirmos por R\$ 100,00, nosso custo final é de R\$ 83,00 (100,00 - 17% =83,00). Transferimos essa mesma mercadoria para o estado de Fortaleza, cuja alíquota interestadual é de 12%, como nosso custo final da mercadoria foi de R\$ 83,00, a esse valor acrescento 12%, ficando o preço de 92,96".

RESPOSTA:

A solução da consulta encontra fundamento no art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96 que teve sua disposição inserida no Art. 56, V, "a" do RICMS-BA, ambos transcritos a seguir: (...)

Com base nos dispositivos citados, nas operações em que a consulente remeter mercadorias adquiridas no Estado da Bahia, para filiais situadas em outros estados, a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento. (...)(g.n.)
(SEFAZ BA – Parecer nº 12.552/2008 – Publicado em 18.07.2008)

Pelo exposto, afirma que se mostra necessária a reforma do acórdão recorrido para o fim de que seja julgado improcedente o Auto de Infração atacado.

Ademais, trata sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da IN 52/2013, tendo em vista que, no seu entendimento:

- I. Esta norma é ilegal, visto que não encontra fundamento de validade no artigo 17, §8º, da Lei nº 7.014/96 e no artigo 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96;
- II. Esta norma foi editada posteriormente aos fatos geradores do crédito tributário questionado e não se enquadra nas hipóteses autorizadoras da retroação da lei tributária.

Discorre sobre a abusividade da multa aplicada e, por fim, requer-se seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário para que seja reformado o acórdão recorrido, cancelando-se o Auto de Infração atacado, reconhecendo-se a improcedência deste Auto de Infração, pois a Recorrente não incorreu nas infrações que lhe foram imputadas, visto que não há subsunção dos fatos ocorridos aos dispositivos normativos utilizados como fundamento para a imposição de multa à Recorrente, pois a base de cálculo das transferências interestaduais recebidas pela Recorrente foi obtida em observância da legislação aplicável, de modo que se mostra legítima a apropriação do correspondente crédito fiscal de ICMS.

Requer também a produção de todas as provas em direito admitidas, bem como que eventuais

intimações da Recorrente sejam feitas na pessoa de sua advogada.

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração imputou ao sujeito passivo o cometimento da seguinte infração: “*Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo*”.

Explicou a autuação que o presente auto se trata de Estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo superior ao previsto no inciso I, do art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/96, valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual, oriundas direta exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à filial localizada neste Estado. Estorno de crédito a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor do que o previsto em lei.

Assim, com base na determinação da Instrução Normativa nº 52/13, para se chegar ao valor entendido como o “custo de aquisição”, o qual seria equivalente à entrada mais recente da mercadoria, procedeu com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

Tal entendimento foi acatado pela Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência da autuação.

Todavia, entendo que merece reparo a Decisão recorrida por serem pertinentes as razões da recorrente.

Conforme bem explicado pelo contribuinte em suas oportunidades de defesa, a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica, numa aparente afronta ao Princípio da Legalidade e desrespeito à hierarquia das normas, a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar.

A Lei Complementar, conforme determina nossa Carta Magna, é o instrumento para tratar de base de cálculo do imposto. Assim, seu art. 13, §4º, estabelece:

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.

Denota-se que a norma foi bem objetiva ao estipular o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para os estabelecimentos comerciais, inexistindo menção ao custo de aquisição nessas operações, entendimento este trazido pela Fiscalização sem qualquer embasamento legal para tal.

O custo da mercadoria produzida foi tratado somente no inciso II, destinado aos estabelecimentos industriais, não devendo a autuação estender a sua aplicação ao inciso I, uma vez que, procedendo assim, está alterando o critério jurídico material da norma.

No intuito de amparar tal entendimento, o Estado da Bahia publicou a Instrução Normativa nº 52/13 a qual diz esclarecer a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Todavia, o que se percebe é que a Instrução Normativa nº 52/13 ao dar a interpretação de que o

valor da entrada mais recente seria o custo de aquisição da mercadoria, está extrapolando a sua competência ao querer “alterar” a determinação já explicitada na Lei Complementar nº 87/96, conforme visto acima.

Indo nessa mesma linha, o i. Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado citou em recente voto proferido no Acórdão nº 0302-12/18:

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido. Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

Esse tem sido o entendimento do nosso Tribunal Estadual, vez que, no julgamento do processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, de 02 de setembro de 2019, a Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

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

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

Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada. (grifo nosso)

Ademais, como bem define Gian Antônio Micheli, citado pelo respeitável doutrinador Roque Carrazza: *o direito tributário é um direito de superposição, isto é, que pode captar conceitos e assimilar institutos, tais como lhe são fornecidos por outros setores do mundo jurídico. De fato, ele busca, em outras categorias jurídicas, os dados e formas de que se utiliza, para fazer nascer os tributos* (CARRAZZA, Roque. ICMS. 11ª Edição. Fl. 45).

Nesta senda, a interpretação colhida no Direito Empresarial, comercial ou nas normas contábeis/societárias, as quais devem ser importadas do Direito Privado, em obediência ao previsto nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN), para se afirmar que a BASE DE CÁLCULO do ICMS atinente ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) é o valor contabilizado pela empresa sob o título ou rubrica “mercadoria”, pois, ao fazer esse registro na contabilidade, a empresa exclui os tributos recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS E COFINS, ficando como valor correspondente à entrada da mercadoria, o valor da compra ou da aquisição, com a inclusão de todas as parcelas que oneram essa operação, tais como o frete, o seguro e o IPI (não recuperável).

Assim, nesse sentido, não há dúvidas de 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. E mais, que 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.

Superada essa questão, outro ponto trazido pelo contribuinte merece ser analisado.

Parte dos períodos fiscalizados são anteriores a publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, que se deu em 15/08/2013. Todavia, os efeitos da mesma só poderiam ser aplicados pelo Fisco a partir da data de sua publicação, não sendo *ex tunc* os seus efeitos.

Por fim, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à inclusão, na base de cálculo, dos tributos recuperáveis, nos termos a seguir.

Como bem destacou o nobre Relator, trata-se de operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do Sujeito Passivo cuja base de cálculo utilizada deixou de excluir os impostos recuperáveis, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que a base de cálculo das operações autuadas deve ser apurada, diferentemente do que defende a fiscalização, com a inclusão dos tributos recuperáveis, já que o art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 refere-se a “valor da entrada mais recente”.

Assim, a questão a ser dirimida tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao texto do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, abaixo transscrito:

“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;

...”

É verdade que o texto legal, acima reproduzido, não faz referência expressa aos tributos recuperáveis, não sendo possível, por conseguinte, asseverar que a tese do Fisco seja cristalina.

A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático que deve ser dado ao princípio da não cumulatividade. De fato, admitir que o ICMS venha a incidir sobre uma base inflada com tributos representa aceitar o efeito cumulativo da incidência tributária em debate, gerando uma tributação em cascata nos custos das mercadorias, algo que o legislador constituinte quis afastar ao erigir a não cumulatividade como vetor de todo o sistema tributário estadual.

Esse foi o entendimento consagrado em recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, de 30/04/2019, exarada nos autos da Apelação nº 0513561-60.2016.8.05.0001, em que figuram como apelante e apelado a empresa Estok Comércio e Representações S/A e o Estado da Bahia, respectivamente.

No Acórdão citado, a Quinta Câmara Cível manifestou-se no sentido de que devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, conforme se lê em trecho abaixo destacado:

“Em sendo assim, definido o enquadramento legal da cobrança, é sabido que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente constante da nota fiscal da mercadoria, com a exclusão ou abatimento dos tributos recuperáveis.”

Assim, entendo que os tributos recuperáveis devem ser excluídos da base de cálculo.

Quanto ao argumento da ilegalidade da IN 052/2013, não merece acolhida já que descabe falar em inovação ou da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo. Assim tem se posicionado a jurisprudência recente

do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou:

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

Nessa mesma linha, é a decisão da Primeira Câmara Cível, nos autos da Apelação 0338235-52.2017.8.05.0001, publicada no DOE de 05/10/2019, em que a Relatora, Desa. Sílvia Carneiro Zarif, reconheceu aplicabilidade ampla à IN SAT 052/2013, conforme abaixo:

"Ante o exposto, o voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da IN SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010 (grifo crescido), excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos."

Ora, se de novo nada há é porque a IN simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente, devendo ser rejeitado o pleito de exclusão da multa para o período anterior a sua vigência. Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Por fim, quanto ao alegado caráter confiscatório da multa, é importante destacar que tal juízo de cognição refoge à competência atribuída a esse órgão julgador, conforme vedação expressa do art. 167, inciso I do RPAF, abaixo reproduzido:

*"Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:
I - a declaração de inconstitucionalidade;
..."*

Do exposto, Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0011/16-8, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$213.288,99**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de fevereiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS