

PROCESSO	- A. I. N° 206891.3010/16-3
RECORRENTE	- CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0228-03/16
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 03/04/2020

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0054-12/20

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Contudo, a Instrução Normativa nº 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei nº 7.014/96 e da LC 87/96, contudo isto implica também na exclusão de penalidade, pela exegese do art. 106, I do CTN. Assim posto, de ofício, exclusão das multas no período de janeiro a setembro de 2013, mantendo contudo, os acréscimos moratórios. Indeferido o pedido de perícia e diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16/06/2016, refere-se à exigência de R\$200.573,93 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pela utilização indevida de crédito fiscal do referido imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2015.

Infração 01.02.23 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de calculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios e protocolos.

Trata-se portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de calculo prevista no art.13, §4, I, da LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Em complemento, consta a informação de que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de base de cálculo do ICMS superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que equivale ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

O autuado, por meio de advogado, apresenta impugnação (fls. 43/78 do PAF). Os autuantes prestam informação fiscal (fls. 93/126). A JJF julgou pela Procedência da autuação nos seguintes termos:

VOTO

Incialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante este fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

No mérito, observo que o presente Auto de Infração diz respeito à exigência de ICMS, pela utilização indevida de 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.

De acordo com os documentos que compõem o Auto de Infração observo que a fiscalização utilizou as orientações contidas no item II da Instrução Normativa nº 52/13, que assim estabelece:

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.

Assim, para fins da determinação da base de cálculo das operações de transferências efetuou o expurgo dos valores correspondentes ao ICMS e às contribuições sociais do PIS e da COFINS.

A controvérsia restringe-se à metodologia a ser utilizada para mensuração dos estornos de créditos fiscais de ICMS decorrentes das mencionadas operações interestaduais, uma vez que no entender do autuado os valores objeto do lançamento foram apurados com utilização de critérios não autorizados em Lei.

Sustenta que, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 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 mercadoria, assim entendido aquele referente ao valor do documento fiscal efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, devendo estar incluso os tributos recuperáveis, PIS e COFINS. Diz que esse entendimento está baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Apesar da boa fundamentação trazida pelo defendente, este Conselho de Fazenda tem se manifestado reiteradamente, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, que, nos termos da Lei Complementar 87/96, a formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, e aqui transcrevo voto vencedor exarado pelo Senhor Conselheiro da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, deste Conselho, Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão nº 0052-11/16, que se enquadra perfeitamente a situação em tela:

“ Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, 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, §4º, 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 fazer 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, §4º, 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, §4º, II da LC 87/96.

Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 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, serve 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:

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

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (iii) 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, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.”

Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Nas razões recursais apresentadas através do Recurso Voluntário de fls. 150/190, requereu reforma da decisão de piso e afirma ser correta o procedimento adotado em relação à base de cálculo.

Aponta que a fiscalização exige na autuação o valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual

oriundas direta e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDS), com destino à filial localizada neste Estado, tendo como fundamento a Normativa nº 52/2013, que adotou o procedimento constante das planilhas que elaboraram na formação da base de cálculo do ICMS, para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais - que não produziram as mercadorias ou produtos -, na apuração do valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS.

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

Diz que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, não nos parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais. Se assim o fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II, § 4º, art. 13 da LC nº 87/96).

Salienta que o dispositivo legal (inciso II, § 4º, art. 13 da LC nº 87/96) aplicado na autuação estabelece que a base de cálculo nas transferências por estabelecimento fabricante será o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento. Ou seja, neste caso (transferência de estabelecimento fabricante) verifica-se determinação expressa na legislação de que a base de cálculo do imposto é o custo da mercadoria e que, estes mesmo dispositivos estão previstos no mesmo artigo da LC nº 87/96, sendo que o primeiro, aplicável para estabelecimentos comerciais (como no presente caso), não faz qualquer menção ao custo da mercadoria, e o segundo, aplicável para estabelecimentos fabricantes, determina expressamente que a base de cálculo é o custo da mercadoria produzida. Deste modo, não nos parece razoável interpretar que para os casos de transferência entre estabelecimentos comerciais também seria aplicável o custo da mercadoria, vez que não há na legislação qualquer determinação neste sentido.

Sustenta que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender o seu alcance quando o legislador, autoridade competente, determinou de outra forma. Além do mais, o aspecto material do art. 13 da LC 87/96 está absolutamente claro. Explica que quando há saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos, no qual este procedimento adotado pela Fiscalização acarreta em grande insegurança jurídica e incentiva a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Aponta que de acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96. Assim, a Constituição Federal reservou à lei complementar a competência impositiva de delimitar os contornos da base de cálculo, vinculando o Poder Legislativo e o Poder Executivo dos Estados à sua estrita observância por ocasião da criação e cobrança do ICMS.

Lembra que a Lei Complementar nº 87/96, no seu inciso I, do § 4º do art. 13, fixou expressamente a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais do mesmo titular, como sendo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, deixando um

vácuo do que, de fato, signifique valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sendo confirmada pela própria Fiscalização o entendimento baseado na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques e confirma que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, entendendo por isso correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Acrescenta que a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA está única e exclusivamente baseada na Instrução Normativa nº 52/2013 e no Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Esclarece que a Instrução Normativa nº 52/2013 e o Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) não se limitaram a interpretar as normas legais e acabaram alargando o significado do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o que fere frontalmente o princípio da legalidade.

A recorrente chama atenção para o Acórdão nº 0127-02/12, da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF/BA, envolvendo uma empresa varejista, em que este Colegiado adotou entendimento de que as contribuições do PIS/COFINS devem compor a base de cálculo do ICMS, aumentando, assim, o valor do imposto a ser recolhido para o Estado da Bahia, no caso de transferência de estabelecimento remetente localizado na Bahia, consequentemente, a Fiscalização adota dois pesos e duas medidas, quando é para exigir o recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia exige que PIS/COFINS devem compor a base de cálculo de transferência e, no sentido contrário, no caso de mercadorias transferidas de outros Estados da Federação para o Estado da Bahia exige a exclusão das referidas contribuições na glosa dos créditos de ICMS.

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

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

Argumenta o fato da ausência do fato gerador do imposto, consequentemente a inexistência de mercancia e circulação de mercadorias. Constatata-se que as operações decorreram da remessa de mercadorias do centro de distribuição da Contribuinte em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”. Afirma ausência de qualquer intuito comercial na operação de simples remessa dos bens do estabelecimento da ora Recorrente para outros estabelecimentos seus localizados no Estado da Bahia. Cita a lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, que define acerca dos termos “operações”, “circulação” e “mercadorias” (Curso de Direito Tributário, Editora Saraiva, São Paulo, pág. 648).

Denota que a incidência do ICMS pressupõe a compra e venda de mercadorias (transferência de propriedade do bem comercializado) com intuito negocial. Reitera que o aspecto material da hipótese de incidência tributária é representado por um negócio jurídico assentido entre as partes consistente na entrega de mercadoria mediante remuneração em pecúnia. Porém, no presente caso, forçoso reconhecer que a relação jurídica obrigacional que dá origem à obrigação tributária não se perfaz com a simples remessa de bens de um estabelecimento a outro da própria da Contribuinte. Reproduz lição de Geraldo Ataliba (Sistema Constitucional Brasileiro, 1ª edição, São Paulo, Editora RT, 1966, página. 246).

Afirma, a recorrente, que é quem efetua a saída dos bens de seu estabelecimento para outro estabelecimento seu situado em outra Unidade da Federação, não resta dúvida quanto a não

incidência do ICMS nesta operação. Reproduz comentário do renomado Roque Antonio Carraza (ICMS, 2002, pp.36 e 37; *Op. cit.*, pp. 43 e 44; Roque Antônio Carrazza. ICMS, 8ª edição, Mallheiros Editores, São Paulo, 2002).

Destaca que sendo a base de cálculo do ICMS uma dimensão do valor da operação da qual resulta a circulação de mercadoria do patrimônio de uma pessoa para o de outra, chegar-se-á facilmente à ilação de que, no caso como o ora examinado em que não se tem circulação jurídica de mercadoria apta a ensejar a tributação pelo imposto estadual, sem valor econômico, a insistência na alegação em favor de seu recolhimento implica na afirmativa de que a sua base de cálculo é zero. Complementa que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de que decorrer a saída de mercadoria, resta claro que, na hipótese presente, a base de cálculo, a se insistir na incidência do imposto, é zero, haja vista que a operação que transfere os bens entre estabelecimentos da ora Recorrente é desprovida de valor econômico.

Sustenta que existe, sim, um valor da operação de transferência dos bens entre dois estabelecimentos da ora Recorrente, tanto é que se encontra refletido na respectiva nota fiscal, porque o valor aposto no documento fiscal corresponde ao valor de custo da mesma e não ao valor da transação econômica que, servindo de base de cálculo do imposto estadual, é composto pelo custo acrescido da parcela da margem de lucro do vendedor. Ora, se não há o proveito econômico, pois não há intuito negocial nesta simples remessa de mercadorias, reforça-se a ideia de que a base de cálculo do ICMS é zero. Cita lição de Marco Aurélio Greco e Anna Paula Zonari (Curso de Direito Tributário. Editora Cejup. 2ª Edição. p.146).

Disse que os entendimentos citados pelos juristas ratifica as teses expostas, sem olvidar o fato de que os estabelecimentos de que ora se cuida pertencem ao mesmo titular, ou seja, são da ora Recorrente, destaca-se a seguir o entendimento unívoco da jurisprudência pátria sobre o assunto e, reforça o raciocínio da recorrente nesta peça recursal por intermédio de reiteradas manifestações do Egrégio Superior Tribunal de Justiça - STJ, as quais afastaram, expressamente, a fundamentação, na qual se fundamentou a autuação ora combatida.

Aponta que tal questão foi de tal forma pacificada que o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166. Assevera que, em razão da multiplicidade de recursos versando sobre a mesma matéria, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 166 e, assim, consagrou o entendimento, há muito pacificado, no sentido de que a mera saída de um bem do contribuinte para outro estabelecimento de sua titularidade não se enquadra na hipótese de incidência do ICMS. Destaca que, apesar de proferido antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, tal enunciado permanece aplicável à hipótese vertente, na medida em que os julgados em que se baseou, fundavam-se justamente na impossibilidade da tributação do ICMS em remessas de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular. Colaciona julgados do STF fazendo referência o Acórdão de Recurso Repetitivo pelo Tema 259 – REsp nº 1.125.133/SP – Relator Ministro Luiz Fux (ARE 746349 AgR/RS, 2ª Turma do STF, Relator Ministro Teori Zavascki, j. em 16/09/2014, DJe de 30/09/2014) e de Agravo Regimental (ARE 756636 AgR, Primeira Turma do STF, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, j. 29/04/2014, DJe de 30/05/2014).

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

Aponta todas as explicações do voto, no qual o relator julgou insubstancial a infração relacionada ao fato em questão, confirmando a improcedência ao aplicar a Súmula nº 166 do STJ. Aponta que os fundamentos debatidos no voto de Conselheiro no âmbito do CONSEF, merecem ser debatidos pelos Conselheiros desta Câmara de Julgamento, considerando o relevante fundamento de ordem pública da proteção ao direito de todos os cidadãos, a fim de evitar que o Estado venha a sofrer sucumbência numa demanda judicial. Destaca que o voto vencedor no referido julgamento no âmbito do CONSEF não tratou da Súmula nº 166 do STJ, uma omissão que acabou por prejudicar o

debate entre os Conselheiros da Junta de Julgamento. Pede pela aplicação da Súmula nº 166 do STJ.

Finaliza requerendo cancelamento integral do Auto de Infração, haja vista a inexistência de operação de circulação de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme orientação pacífica da jurisprudência (Súmula nº 166 do STJ) e da melhor doutrina pátria.

Nas fls. 210 a 213, o representante do contribuinte veio aos autos com petição de reconhecimento parcial do débito do Auto de Infração (R\$74.064,91), sendo efetuado o recolhimento em dezembro de 2018 em valor atualizado de R\$82.107,34 (doc. 1). Confirmado o pagamento efetuado pelo recorrente nas fls. 216 a 217, onde constam extratos dos referidos lançamentos reconhecidos.

E o Relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo Autuado, com base no art.169, I, “b” do RPAF/99, contra a decisão da 3ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração em 25/04/2016 para exigir ICMS no valor de R\$200.573,93 acrescido da multa de 60%, em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal do imposto, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos (Infração 01.02.23), em relação aos meses de janeiro/2013 a dezembro/2015. Consta tratar-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no §4º, inciso I, do art.13 da Lei Complementar nº 87/96.

A recorrente alega nulidade do lançamento devido em relação à incerteza devido à metodologia de apuração do crédito tributário e em relação à incompetência do Estado da Bahia delibera sobre a base de cálculo aplicada em operações ocorrida entre os Estados Federativos. A 2ª JJF nega 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 neste Estado.

Alinho-me a Decisão recorrida em relação às nulidades suscitadas, assim, nego também.

No mérito, vejo controvérsias já pacificadas com divisão bem definida perante o CONSEF, onde constam votos contrários ao da Decisão recorrida, pois alguns defendem com a Recorrente de que a Instrução Normativa nº 52/2013 é fundamento da autuação e norma interpretativa posterior na implicação onde agrava a situação do sujeito passivo, portanto não se aplica a retroatividade para este caso.

Afirmou que as operações decorreram da remessa de mercadorias do seu centro de distribuição em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “**transferência**”, sendo evidente a ausência de qualquer intuito comercial na operação.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “*não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular*”, sendo que este entendimento “*não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º da LC nº 87/96*”. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº

1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ nas transferências interestaduais.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando nos princípios legais que norteiam a lide, faço referência 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.

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 IN. Alinho-me ao voto proferido pelo Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado (Acórdão CJF nº 0271-12/18 – Auto de Infração 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”.

A 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 Acordão 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 1^a 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 1^a 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 1^a 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 especificam, 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 n^o 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 n^o 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 n^o 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.

Por tudo exposto, concluo que a retirada, da base de cálculo, dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS), não nos levaria ao valor da **operação mais recente**, mas, sim, ao **“custo de aquisição”** contabilizado na mercadoria, o que contraria o que dispõe o inciso I, § 4º, do Art.13 da LC 87/66, e o que também dispõe o Artigo 312 da Lei n^o 7.014/96, pois, o Contribuinte se enquadra

como empresa comercial, e para tanto, somente deverá ser considerado o valor da nota fiscal de **aquisição mais recente**.

Diante do exposto, por tudo que analisei concluo o meu entendimento e por não ver fundamento legislativo, voto pelo PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, julgo IMPROCEDENTE o auto de infração.

VOTO EM SEPARADO

Peço licença ao Ilustre Relator para, ainda que me mantendo alinhado à sua conclusão pelo não provimento do Recurso Voluntário, registrar breves razões em que nossos fundamentos não estão integralmente afinados.

O entendimento do Relator alinha-se com aquele esposado pela valorosa PGE/PROFIS, que ao editar o Parecer no âmbito do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, assentou que apenas nas transferências internas de mercadoria existe hipótese de não-incidência do ICMS, tendo por fundamento o disposto na Súmula nº 166/STJ.

Com efeito, a divergência jurídica ainda não foi integralmente solucionada pelo Poder Judiciário, que em momentos assenta a não incidência do ICMS em toda e qualquer transferência (interna ou interestadual), como bem se posicionou o próprio STF (por exemplo no ARE 756636, DJE de 30/05/2014; e AgReg no RE 765.486, DJE de 04/06/2014), e em outros reafirma a incidência do ICMS na transferência de mercadorias interestaduais, quando se debruça por definir a base de cálculo adequada (por exemplo, ao REsp nº 1.109.298, DJE de 25/05/2011).

Sobre esse último procedente, aliás, é imperioso destacar que o caso contém uma premissa fática que se dissocia dos presentes autos. Ali, na ação fiscalizatória foi constatado e evidenciado, por meio da linguagem enunciativa das provas, que o Sujeito Passivo estava a se furtar de recolher o ICMS no destino, valendo-se da imputação unilateral do “preço de transferência” para recolher imposto algum no destino; aqui, nenhuma linha foi despendida pelo Autuante sobre o assunto, optando pela metodologia engenhosa, porém desprovida de fundamento normativo, consistente em apurar todos os itens que não comporiam, no seu sentir, o “custo da transferência”, para então inculcar a glosa. Não se apura a matéria tributável, e sim, a matéria “não tributável”, inculcando ao Sujeito Passivo uma prova, muitas vezes, odiosa.

Cumpre recordar que a incidência do ICMS nas transferências ainda é prevista no repertório legislativo (a exemplo do art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96), de modo que o sujeito passivo se vê diuturnamente instado a optar: ou bem aplica o entendimento majoritário da jurisprudência, com eco em frondosa doutrina, de que não incide o ICMS quando da saída de uma mercadoria de seu estabelecimento com destino a outro estabelecimento seu (situado tanto nos limites de um mesmo ente federativo, quanto quando situados em Estados diversos); ou bem aplica o entendimento dos Fiscos, com respaldo na legislação ainda vigente (e não definitivamente declarada inconstitucional por parte do STF), de que para viabilizar a tributação do ICMS tanto na origem, quanto no destino, deve-se fazer incidir o ICMS quando da saída, nas transferências, valendo-se das metodologias indicadas no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Assim, por brevidade Senhor Presidente, não concordo com o Sr. Relator quando afirma peremptoriamente que a Súmula nº 166 “não se aplica a transferências interestaduais”, já que sua aplicabilidade é reiteradamente reconhecida pelo Tribunal Superior que editou tal enunciado. Concordo, contudo, que se a tese do Recorrente diz respeito à exata quantificação do “preço de transferência” que imputou ao fazer incidir o ICMS na transferência, ou mesmo a respeito do crédito de que se apropriou quando adquiriu, por transferência, bem oriundo de outra unidade da federação, não é compatível com o comportamento do contribuinte aduzir *a posteriori* a não incidência do ICMS na transferência de mercadorias. Uma tese é incompatível com a outra, assim como um comportamento (pleitear o cálculo do tributo de um jeito *versus* afirmar que o tributo não incide) é incompatível com o outro. *Nemo potest venire contra factum proprium*: há de se tutelar a confiança legítima, mesmo no âmbito do Direito Público.

Feita esta ressalva, penso que no mais o Sr. Relator decidiu com correção, motivo pelo qual associo-me à conclusão do voto e às demais asserções que o fundamentaram.

VOTO VENCEDOR

Com o devido respeito ao posicionamento do eminente Conselheiro, venho discordar do voto favorável à pretensão recursiva que tenta justificar procedimento diverso do que dita a Instrução Normativa SAT nº 52/13. Vejamos o que diz supracitada INSTRUÇÃO NORMATIVA, a este respeito:

Considerando ainda que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis [item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) - Estoques] assevera que devem ser expurgados os tributos recuperáveis (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) do custo de aquisição das mercadorias Resolve esclarecer 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.

2.3. o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado.

O que fizeram os autuantes no lançamento? utilizaram o comando normativo do item 2.1 da instrução normativa. A partir das notas fiscais de aquisição expurgaram o valor do ICMS PIS e COFINS, incidentes nas entradas mais recentes e refizeram o preço de transferência, que em confronto com o preço praticado, ficou menor, e consequentemente o ICMS destacado e utilizado como crédito, ficou maior, e foi estornado.

Contudo, a Instrução Normativa nº 52/13, em caráter interpretativo, estabeleceu que o valor da entrada mais recente é o valor efetivamente suportado pelo adquirente já que o ICMS pago na aquisição é recuperado, mediante lançamento a crédito na sua conta corrente fiscal, a partir da interpretação do comando normativo da LC 87/96, que dispõe quanto ao valor a ser utilizado nas transferências interestaduais. É forçoso reconhecer que exercendo o controle de legalidade do lançamento tributário, este Conselho consolidou jurisprudência administrativa no sentido de acolher a forma de cálculo disposta na instrução normativa, assim como é sabido, que inúmeras decisões judiciais tem reconhecido a procedência do lançamento.

Verifico ainda, que o lançamento ocorreu a partir de janeiro de 2013, a dezembro de 2015. A instrução normativa, é de outubro de 2013. Os autuantes, em diversos processos semelhantes tem pontuado na informação fiscal, que a lei aplica-se a fato pretérito quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados e que nesse sentido as portarias e instruções normativas são normas complementares e que nessa toada cabe ao CONSEF também apreciar a dispensa da penalidade constante do dispositivo citado do CTN.

De fato, a Instrução Normativa nº 52/13 é norma interpretativa, inclusive já reconhecida em decisões judiciais em processos similares pelo Tribunal de Justiça deste Estado, o que, em outros termos, significa que a instrução normativa esclarece o que já era possível apreender a partir da Lei nº 7.014/96 e da LC 87/96.

A Instrução Normativa nº 52/13 trouxe esclarecimentos do que vem a ser o valor correspondente à entrada mais recente no caso de transferências interestaduais, e sendo norma interpretativa pode ter efeitos retroativos, sem contrariar o princípio segundo o qual lei nova não retroage.

No direito tributário, a norma se volta para a conduta do contribuinte, e uma vez ocorrido o

evento previsto (infração à lei tributária) deve se submeter à consequência punitiva além do pagamento da obrigação principal. Tal punição visa coibir o contribuinte de evitar conduta lesiva à ordem tributária.

Contudo, a multa tem como pressuposto a prática de um ilícito e tem finalidade punitiva, assim como a correção monetária destina-se a atualizar o valor da moeda, o seu poder de compra. Enquanto as multas por infração são aplicadas com caráter punitivo visando impor o cumprimento efetivo e tempestivo das obrigações tributárias, os acréscimos moratórios visam repor o valor que o Estado deixou de obter se houvesse recebido o imposto em seu devido tempo.

Por outro lado, estando o mesmo valor em posse do contribuinte, no decurso de tempo entre o fato gerador e obrigação de pagar o imposto, este se locupletou indevidamente com rendimentos e correções monetárias que cabiam ao estado, se houvesse o adimplemento tempestivo.

Assim posto, retiro de ofício, a multa no período de janeiro a setembro de 2013, mantendo contudo, os acréscimos moratórios, com fundamento no art. 106, I do CTN, segundo o qual a lei se aplica a fatos pretéritos em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.

Face aos fundamentos acima, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, excluindo, de ofício, as multas entre janeiro a setembro de 2013, mantidos os acréscimos moratórios.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.3010/16-2, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$200.573,93**, sendo o valor de R\$125.394,88, acrescido multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, e o valor de R\$75.179,05, sem incidência da multa aplicada nos termos do art. 106, I do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.
VOTOS VENCIDO e EM SEPARADO* – Conselheiros: José Raimundo Oliveira Pinho, Henrique Silva de Oliveira e *Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR/VOTO VENCIDO

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS - VOTO EM SEPARADO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS