

PROCESSO - A. I. N° 20689.10009-12-0
RECORRENTE - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G.BARBOSA)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF n° 0044-11/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/11/2015

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0289-11/15

EMENTA: ICMS. INADMISSIBILIDADE DE RECURSO. Inexistentes os pressupostos de admissibilidade previstos no artigo 169, alínea “d” do Decreto n° 7.629/99 – RPAF/BA. **(a)** A reforma do Acórdão proferido por esta CJF se ateve apenas a questão de fato revisto pelo próprio auditor autuante em procedimento de diligência, mantendo na íntegra a Decisão de Primeira Instância quando aos demais fundamentos. **(b)** Matéria de fato e fundamento de direito exaustivamente apreciados pelo julgamento reconsiderando. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO CONHECIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra o Acórdão CJF N° 0044-11/15, proferido em 24/02/2015, através do qual esta Câmara de julgamento por maioria de votos Proveu Parcialmente o Recurso Voluntário interposto pelo então Recorrente para reformar a decisão de primeira instância que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração e acatar os termos do relatório de diligência realizada em segunda instância, determinando a redução do valor histórico do débito originalmente lançado de R\$556.106,12 para R\$408.886,52.

Naquela oportunidade assim propugnou o voto vencedor:

VOTO VENCEDOR (Quanto a decadência e pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário)

Peço licença para divergir do entendimento esposado pelo ilustre Conselheiro Relator.

Preliminarmente, quanto à arguição, levantada de ofício pelo digno Conselheiro Relator, relativa a decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 25/10/2007, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

CTN:

art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao

sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispunha, à data de ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação, e do lançamento de ofício questionado:

Art. 107-B.

§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixava prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o Conselheiro Relator alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2007, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2013.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 25/10/2012.

Outro aspecto levantando pelo nobre Relator desta segunda instância diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide pronuncia-se no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a científicação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, na linha de raciocínio de que só após tal científicação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, data venia, divirjo desse entendimento.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à científicação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da científicação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(destaques nossos)

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de científicação ao contribuinte.

Quanto ao questionamento acerca da aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

Acórdão CJF nº 0130-11/11:

“VOTO

Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:

(...)

Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”

Assinalo, por oportuno, que não se aplica à situação o teor do artigo 8º da Lei nº 13.199/2014, publicada no DOE de 29 e 30/11/2014, por tratar-se de norma que passou a existir apenas posteriormente à data do lançamento de ofício, quando já regularmente constituído o crédito tributário pelo ente tributante.

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído todo o exercício de 2007.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de inconstitucionalidade, e de ilegalidade, bem como negar a aplicabilidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Também preliminarmente, verifico que o lançamento obedece a todos os seus pressupostos normativos, estando indicados com clareza sujeito passivo, fatos geradores do débito tributário, montante devido, atendidas todas as exigências normativas. Ao contribuinte foram oportunizados ampla defesa e contraditório, consoante demonstram suas manifestações neste PAF.

Ainda preliminarmente, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Quanto ao mérito, trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em operações interestaduais com base de cálculo, fixada pela Unidade Federada de origem, superior à estabelecida em lei complementar, cingindo-se a discussão, em suma, à definição de alcance da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Determina a LC 87/96:

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

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

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

Para o contribuinte, valor correspondente à entrada mais recente é o valor que consta no documento fiscal que recebe e com base no qual se credita. Para o Fisco, trata-se do custo da mercadoria adquirida, deste excluídas as parcelas dos tributos recuperáveis, descritos como ICMS, PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social).

O ICMS é um tributo não-cumulativo, conforme disposição constitucional expressa. Quando se trata de

recolhimento antecipado, ou postergado, com ou sem substituição tributária, há a mesma compensação entre créditos fiscais e débitos tributários, podendo variar, conforme a operação, o elemento temporal de cada fato gerador de incidência do ICMS. O que pode ocorrer, em relação à compensação de créditos fiscais com débitos tributários, a depender da hipótese de incidência, é a previsão legislativa para a manutenção de créditos fiscais ainda que as saídas não sejam oneradas pela tributação, por exemplo, mas esta não é a situação em lide. Outrossim, observo que o contribuinte do ICMS apenas repassa ao erário, em cada operação tributável, o montante que lhe foi entregue pelo contribuinte de fato.

Quanto a PIS, tratando-se de empresa de direito privado, o PIS também é não-cumulativo, sendo esta uma forma de apuração da contribuição na qual a empresa debita-se sobre o faturamento e pode creditar-se sobre compras e algumas despesas. Para cálculo do PIS não-cumulativo a empresa poderá aproveitar, dentre outros, os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda, o que é a situação em foco. Em relação à COFINS, com a incidência também não-cumulativa para o sujeito passivo, para o seu cálculo a empresa também poderá aproveitar os créditos relativos a mercadorias adquiridas para revenda.

Trata-se de situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis, pela própria forma de movimentação financeira no que tange a montantes despendidos pelos contribuintes para as aquisições de mercadorias para revenda.

O tema é recorrente neste Conselho, inclusive nesta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, a exemplo do teor dos Acórdãos CJF nºs 0092-11/14 e 0138-11/14, em ambos tendo atuado como Relator o ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana.

Pela objetividade e acurada análise então realizada, permito-me transcrever trechos destes dois mencionados Acórdãos, com os quais coaduno-me integralmente, por tratarem exatamente da mesma situação, em termos jurídicos e contábeis:

“Acórdão CJF nº 0092-11/14:

VOTO

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(i) o do ICMS lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas

subsequentes;

(ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

“Acórdão CJF nº 0138-11/14:

VOTO

(...)

No tocante a metodologia aplicada, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas

considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazerem transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o estado que produz a mercadoria e o estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmado entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4, II da LC 87/96.

Observo que no Recurso interposto, o sujeito passivo esclareceu que adquiriu mercadorias de fabricantes/industriais (...), etc) e citou como exemplo (fl. 428) como procede na apuração da base de cálculo, relativo a mercadorias adquiridas em estabelecimento localizado no Estado do Espírito Santo, que certamente não fabrica os produtos (apropriando crédito fiscal na aquisição de 7%) e transfere para o Estado da Bahia com alíquota de 12%. Isso, por si só, reflete um crédito no Estado da Bahia, com um volume de imposto superior ao da operação original (diferença de 7% para 12%).

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

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

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

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

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

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

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

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (i) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contido na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo.

(...)

(destaques no original)

Observo que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida assim julgando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico total de ICMS de R\$408.886,52, conforme demonstrativo de débito elaborado pelos autuantes às fls. 436 a 438 (volume II).

Com fulcro no disposto no artigo 169 I, alínea “d” do RPAF, o sujeito passivo pleiteia a reconsideração julgado, a fim de que sejam revistos e modificados os termos a Decisão recorrida e, por conseguinte, reconhecida a improcedência do lançamento levado a efeito com a lavratura do Auto de Infração originário do presente PAF.

Com o objetivo de dar sustentação ao seu pedido, o Recorrente reproduz na íntegra os argumentos aduzidos no Recurso Voluntário outrora interposto, sustentando, em apertada síntese, a ilegalidade da Instrução Normativa nº 52/2013 que ao modificar a base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, extrapolou os limites de sua competência regulamentar, afrontando, por conseguinte, os princípios constitucionais da legalidade e da tipicidade cerrada.

Instada a se manifestar (fl. 607/608) a Nobre Representante da PGE/PROFIS opinou pelo não conhecimento do Pedido de Reconsideração formulado, uma vez que, no seu entender, este carece dos pressupostos legais de admissibilidade previstos no art. 169 do RPAF.

VOTO

O Pedido de Reconsideração das decisões proferidas pelas Câmaras de Julgamento integrantes do CONSEF encontra previsão para interposição na alínea “d”, inciso I do artigo 169 do RPAF, *in verbis*:

Art. 169 – Caberão os seguintes recursos, com efeito suspensivo, das decisões em processo administrativo fiscal:

I – para as Câmaras de Julgamento do CONSEF:

.....
d) Pedido de Reconsideração da decisão de Câmara que tenha reformado no mérito, a de primeira instância em processo administrativo fiscal, desde que verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento;

Conforme se constata da análise do dispositivo acima transscrito, a interposição do recurso em análise se submete ao atendimento de dois requisitos de admissibilidade que devem ser atendidos de forma concomitante, quais sejam: **(i)** a Decisão recorrida, cujo termo o sujeito passivo pretende ver reconsiderados, deve ter promovido a reforma do acórdão de primeira instância em seu desfavor e; **(ii)** a decisão deve versar sobre matéria de fato ou fundamento de direito que não tenham sido apreciados nas fases anteriores ao julgamento.

Da análise dos autos é possível verificar que, de fato, a decisão proferida por esta CJF promoveu a reforma parcial do acórdão recorrido, acatando o pleito do contribuinte no sentido DE adequar a base de cálculo relativa à entrada de produtos sujeitos à tributação monofásica das contribuições ao PIS e COFINS, procedimento que foi levado a efeito através de nova diligência realizada.

Todavia, a constatação deste evento por si só não tem o condão de ensejar a admissibilidade do presente recurso. É imprescindível para tal expediente que a decisão de piso tenha sido objeto de reforma pelo órgão julgador de segunda instância, desde que o objeto da reforma verse sobre matéria de fato ou fundamento de direito arguidos pelo sujeito passivo na impugnação e não apreciados nas fases anteriores de julgamento, o que não se verifica no presente PAF.

Da leitura das decisões de primeira e segunda é possível inferir com clareza que todos os

argumentos de fato e direito foram exaustivamente examinados, situação fática que esvazia a possibilidade de interposição do Pedido de Reconsideração manejado.

Destarte, com fulcro no artigo 173, V do RPAF, NÃO CONHEÇO do Pedido de Reconsideração interposto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO CONHECER o Pedido de Reconsideração apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **20689.10009-12-0**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G.BARBOSA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$408.886,52**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS