

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0019/15-0  
**RECORRENTE** - C&A MODAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0239-03/15  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 18/04/2016

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0045-11/16

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de decadência. Modificada a Decisão recorrida para acolher, com base nos artigos 100, incisos II e III, e 106, inciso I, do CTN, o pedido de exclusão da multa aplicada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou Procedente Auto de Infração em referência, lavrado em 06/07/2015, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 268.335,26, em razão de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS no exercício de 2011 em operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à prevista em lei complementar.

Consta da descrição dos fatos que a motivação do lançamento foi a inclusão indevida na base de cálculo do imposto dos tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, procedimento que no entendimento da fiscalização afronta o quanto disposto no § 4 do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96.

Após a apresentação da defesa, prestação de informações fiscais a fase de instrução foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 3ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 24/11/2015.

### VOTO

*O presente Auto de Infração imputa ao sujeito passivo a 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.*

*Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indefiro a solicitação de perícia, com base no art. 147, inciso II, do RPAF-BA/99, pois a matéria em análise não depende de conhecimento específico de técnicos, bem como os dados já existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Ademais, diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não foi apresentada pelo defendente qualquer elemento de prova inequívoca que suscitasse dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelos autuantes.*

*Observe que os autuantes, efetivamente, citaram Decisão do STJ no corpo do Auto de Infração, porém há que se observar que a autuação está fundamentada na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, inciso I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, inciso I) e não nas decisões judiciais e administrativas citadas pelos autuantes. Entretanto, resta evidente que essas citações apenas visavam robustecer a acusação fiscal, mas não se constituem o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se*

*apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, em nada afeta a compreensão da acusação fiscal. Esse fato não tem o condão de modificar o entendimento reiterado deste Conselho de Fazenda.*

*O roteiro de auditoria e a metodologia aplicados pelos autuantes para apuração da exigência objeto da autuação estão em conformidade com a legislação que foi empregada na apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, art. 17, §7º, inciso I, da Lei nº 7.014/96), dessa forma, não houve afronta ao princípio da estrita legalidade tributária. Em conformidade com essa legislação, a Instrução Normativa 52/13 esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação, portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Em razão de seu caráter esclarecedor ou interpretativo, a IN 52/13 pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, inciso I, do CTN.*

*Verifico que, consoante pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram crédito fiscal de ICMS e tributos de outro ente Federativo apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana ser superior à prevista no art. 13, §4º, inciso I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, §4º, inciso 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”.*

*Ao compulsar os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal - o valor correspondente à entrada mais recente - foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e à COFINS.*

*O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.*

*O posicionamento prevalente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, inciso I, da LC nº 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.*

*O inciso I, do §4º, do art. 13, da LC nº 87/96, estatui que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Logo, os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.*

*Inexiste nos autos qualquer afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.*

*Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:*

*“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.”*

*Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.*

*Destaco que o posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância 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, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) 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 compensado com o imposto pago na aquisição.*

*Em que pese os consistentes argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, relativos a aquisições*

*feitas naquele Estado (internas e interestaduais) gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, inciso I da LC 87/96) e, consequentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei.*

*Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0181-11/1, CJF Nº 0092-11/14, e CJF Nº 0138-11.*

*Ressalto, em relação à multa de 60% indicada na autuação, está em conformidade com a legislação estadual, não carecendo de qualquer reparo, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, inciso I, do COTEB, Lei nº 3.956/81. Saliento que não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de multa por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, as Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda não têm competência para dispensar ou reduzi-la.*

*No tocante ao pedido para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade da intimação, desde que sejam realizadas em conformidade com o disposto no art. 108 do RPAF-BA/99.*

*Pelo acima exposto, concluo pela subsistência da autuação.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Como é possível constatar da análise do voto condutor do acórdão acima reproduzido, os membros integrantes da 3ª JF, após apreciarem as razões de fato e de direito arguidas pelo sujeito passivo, entenderam por bem julgar Procedente o Auto de Infração.

Assim procederam sob o entendimento de que o valor da entrada mais recente a que se refere o §4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 87/96 equivale ao custo da mercadoria objeto da revenda, razão pela qual o estabelecimento remetente não deveria incluir na base de cálculo da operação de transferência os valores correspondentes aos tributos não recuperáveis.

Inconformado o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário de fls. 185/205 aduzindo inicialmente que o precedente jurisprudencial emanado do STJ – RESP nº 1.109.298/RS – em que se baseou o lançamento não pode ser utilizado neste processo, uma vez que traduz situação fática e jurídica absolutamente distinta da vivenciada nos presentes autos.

Explica que naqueles autos o STJ julgou operações de transferências havidas entre estabelecimento industrial e Centro de Distribuição, pertencentes ao mesmo titular, situação que não se amolda às operações objeto do lançamento.

Sustenta que se tratando de operações de transferência entre estabelecimentos mercantis a base de cálculo do imposto deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido o valor que constar da última nota fiscal de entrada desta.

Menciona a Súmula nº 166 do STJ para explicitar que sobre tais operações sequer deveria haver incidência do imposto, já que nas transferências de mercadorias não se verifica o ato de mercancia, identificador da hipótese da incidência tributária.

Em sustentação à sua tese, traz à colação excertos da jurisprudência advinda dos Tribunais Superiores.

Argumenta que o lançamento tem origem numa manipulação do conceito que deve ser conferido ao vocábulo valor da entrada mais recente que não pode, sob qualquer hipótese ser confundido com o conceito de custo, procedimento que afronta o princípio da legalidade e da tipicidade cerrada insculpido no artigo 150, inciso I da Constituição Federal.

Menciona que o Estado da Bahia é o único da Federação que adota esta linha equívoca de interpretação acerca do tema, citando a Solução de Consulta nº 84/2014, da lavra da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina, através da qual o órgão se manifesta expressamente no sentido de que “o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis”. No mesmo sentido a Solução de Consulta de nº 42/2008, cujos trechos também reproduz.

Por derradeiro, se insurge quanto à multa de infração que lhe foi cominada. Sustenta o Recorrente que a Decisão de base teve como um de seus fundamentos o caráter interpretativo da Instrução Normativa nº 52/2013, razão pela qual alcançaria fatos pretéritos.

Nestes termos, apesar de não concordar com tal entendimento, já que o caráter interpretativo que o fisco estadual baiano pretende seja emprestado à referida norma vai de encontro ao conceito até então conferido ao vocábulo “valor da entrada mais recente” previsto em toda a legislação de regência e adotado, inclusive, pelo próprio órgão fazendário, requer ao órgão julgador que aplique na integralidade as disposições contidas no artigo 106, inciso I do CTN para que seja excluída a penalidade.

Isto porque, ao dispor sobre a retroatividade da norma interpretativa, o inciso I do artigo 106 do CTN prevê expressamente que a Lei *aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*

Instada a se manifestar a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Inicialmente, aduz o Procurador representante que as alegações acerca da inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária aduzidas na peça recursal não podem ser apreciadas pelo órgão julgador administrativo em face do quanto previsto no artigo 167 do RPAF.

Sustenta que a interpretação literal da regra contida no artigo 13, §4º da Lei Complementar 87/96 conduz à conclusão de que a base de cálculo aplicável às operações de transferências de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado deve corresponder ao custo da mercadoria.

Cita diversos acórdãos prolatados pelas Câmaras de Julgamento do Conselho de Fazenda para explicitar que a matéria objeto da lide já foi exaustivamente analisada pelo CONSEF.

Quanto ao pedido de dispensa de multa, também se posiciona no sentido do não acolhimento das razões de apelo, sustentando que a penalidade encontra expressa previsão na Lei n.º 7.014/96 e decorre do descumprimento da obrigação principal.

## **VOTO VENCIDO**

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser conhecido. Passo assim para análise das razões de fato e de direito nele aduzidas.

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 apropriado pelo recorrente 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 n.º 7.014/96 que, por sua vez, encontra fundamento de validade no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, bem assim nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013.

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 3ª JJE, 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 os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS.

Já a Decisão de piso, 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 dos valores correspondentes ao ICMS e às contribuições sociais ao PIS e à COFINS, Supostamente incidentes nas operações de transferências, tributos são recuperáveis e, portanto, não compõem o custo da mercadoria revendida.

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 e demais tributos recuperáveis.

Discordo veementemente deste posicionamento. Apesar de admitir que, sob 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 nº 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, omissão 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 nº 7.014/96 que elege como a base de cálculo nas operações de saída de mercadoria em transferência o **preço** de aquisição daquela, o qual, como cediço, contempla o valor do ICMS incidente na operação e demais tributos.

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, § 4 do artigo 13 da Lei nº 87/96), até mesmo porque, a existência de similitude entre as situações previstas nas normas objeto de integração é pressuposto imprescindível à utilização deste método interpretativo, evento que não se constata no caso dos autos.

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

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

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

Ressalte-se, pela sua fundamental relevância, que a referida norma regulamentar já foi submetida ao crivo do Poder Judiciário Baiano que, nos autos da Apelação Civil de n.º 0524431-38.2014.805.0001, afastou a sua aplicação em caso análogo ao dos presentes autos em face da sua patente incompatibilidade com as Leis a quem deve obediência hierárquica. Vejamos a seguir trechos do voto condutor do citado acórdão:

*“Ocorre, porém, que o CONSEF respaldado na Instrução Normativa 52/2013, orientadora das atividades desenvolvidas pelos agentes responsáveis pela fiscalização para efeito de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais, entende, no que se refere à definição da base de cálculo regulamentada pela LC n.º 87/96, que devem ser deduzidos os valores recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrados à base de cálculo incidente sobre a operação interestadual, in verbis.*

.....

*Observa-se que a interpretação dada pela IN, quanto ao significado do que seja “valor da entrada mais recente” gerou a divergência impugnada, pois entendeu o Fisco Estadual que este valor não corresponderia ao totum da operação mais recente, mas, sim, ao “custo de aquisição” contabilizado da mercadoria, retirando, por conseguinte, do quantum da compra o valor dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS e COFINS).*

*Com essa percepção, o Fisco, equivocadamente, equiparou o “custo de aquisição” ao “valor da entrada mais recente” (entenda-se valor da operação de entrada – LC 87/96), o que não se confunde. Por essa leitura, restariam excluídos os tributos recuperáveis da mercadorias, não previstos em lei.*

*Logo, numa releitura, pode-se dizer que o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição de mercadoria.*

.....

*Ora, instrução normativa não é lei e nem a ela se sobrepõe, daí porque não poderia adotar interpretação diversa. Os dispositivos legais a serem observados, no caso sub examine, estão previstos nos art. 13, §4º, I da LC n.º 87/96 e 17 da Lei Estadual n.º 7.014/96 que regem a matéria.....*

.....

*Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, como adotada pela Instrução Normativa supracitada, posto que onde o legislador não restringe, não cabe ao interprete fazê-lo.*

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautado em interpretação restritiva de dispositivo legal, veiculada por Instrução Normativa e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, diante do que DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para reformar a Decisão proferida pela 3ª JF e julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Em que pese a boa fundamentação contida no voto da n.Relatora, discordo do seu posicionamento.

O Auto de Infração acusa apropriação de crédito fiscal em valor superior ao previsto na legislação tributária, relativo a operações de transferências interestaduais de mercadorias.

De um modo geral, observo que foi fundamentado que o lançamento fiscal não encontra amparo quanto ao disposto no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, bem com nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, na medida que a base de cálculo apurada nas operações de transferência de mercadorias, deve incluir os tributos recuperáveis – PIS, COFINS e ICMS, o que foi acolhido na Decisão ora recorrida.

Conforme ressaltado no Parecer da PGE/PROFIS, a apuração da base de cálculo do ICMS, nas operações de relativas à “saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular”, é estabelecida no art. 13, § 4º da LC 87/96, norma esta reproduzida no art. 17, § 7º, da Lei nº 7.014/96. Portanto, o respaldo legal da exigência fiscal é a Lei.

Relativamente à alegação de nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, observo que a “legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a LC 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa” visto que os estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos (art. 11, § 3º, II, da LC 87/96).

Assim sendo, não tendo efeito vinculante a mencionada Súmula do STJ e havendo previsão legal da incidência do ICMS sobre as operações de transferências, está correta a exigência fiscal.

Ressalto que o próprio recorrente tributou as operações de transferências para filiais em outros Estados, bem como tributou as operações de transferências recebida, que foi objeto da autuação, não aplicando a mencionada Súmula nº 166 do STJ. Conclui-se que tendo tributado as operações de transferências interestaduais é contraditório invocar a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, que decidiu pela não incidência do ICMS nestas operações.

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, §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 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, §4, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

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

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 Instrução Normativa 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 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, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.

Destaco que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, a



exemplo dos Acórdãos CJF 0181-11/14, CJF 0092-11/14, e CJF 0138-11/14, inclusive relativa ao estabelecimento autuado, conforme Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15.

Quanto ao pedido de cancelamento da multa indicada no Auto de Infração, que foi manifestado acolhimento pela representante da PGE/PROFIS na sessão de julgamento, verifico que 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.

Neste caso, adoto o mesmo posicionamento desta 1ª CJF nas Decisões contida nos Acórdãos CJF 0174-11/15 e CJF 0236-11/15 nas quais o contribuinte pediu a exclusão da multa aplicada, com apelo nos artigos 100, II e III, e 106, I, do CTN.

Há de se reconhecer, que de fato o Fisco da Bahia e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o posicionamento de que PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas, que resultaram em julgamentos procedentes.

Assim sendo, o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN e por conseguinte, no período fiscalização [2011], alvo da acusação fiscal, inexistia a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013.

Como a mencionada Instrução Normativa 52/2013 tem caráter interpretativo, na situação presente configura-se a situação prevista no artigo 106, I, do CTN, restando inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo. Dessa forma, considero que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração, mantendo a exigência do imposto com os acréscimos legais, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0019/15-0, lavrado contra **C&A MODAS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$268.335,26**, e dos acréscimos legais, sem incidência da multa aplicada de 60%, conforme o art. 106, I, do CTN.

VOTO VENCEDOR - Conselheiro(a)s: Eduardo Ramos de Santana, Maurício Souza Passos e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO - Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Rodrigo Lauande Pimentel e Raísa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - VOTO VENCEDOR

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS