

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0045/15-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e NOVA CASA BAHIA S.A. (VIA VAREJO .A.)  
**RECORRIDOS** - NOVA CASA BAHIA S.A. (VIA VAREJO S.A.) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0147-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/11/2018

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0260-11/18

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência deste lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2011, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário contra a decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 17/12/2015, para exigir crédito tributário no valor de R\$929.282,95, acrescido da multa de 60%, em decorrência de 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. Período de ocorrência: abril a dezembro de 2011. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

Após a devida instrução processual, a 1ª JF decidiu, por unanimidade, pela Procedência Parcial da autuação, conforme voto a seguir transcrito:

### **VOTO**

*Versa o Auto de Infração em exame sobre exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem em montante superior àquele estabelecido em lei complementar.*

*Inicialmente, cabe apreciar a arguição de nulidade.*

*Verifico que a alegação defensiva de existência de desacertos cometidos pela Fiscalização, os quais ensejam o cancelamento da autuação, não pode prosperar.*

*Inexiste no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF – aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 qualquer determinação no sentido de que, após devidamente intimado o contribuinte do início da ação fiscal - conforme feito corretamente pela Fiscalização, no presente caso - seja novamente intimado do resultado do trabalho fiscalizatório.*

*Na realidade, após intimar o contribuinte para apresentação de livros e documentos fiscais e demais elementos necessários ao desenvolvimento do trabalho fiscal, nada impede que a Fiscalização, se entender necessário, solicite esclarecimentos ao contribuinte, inclusive sobre o resultado apurado antes da lavratura do Auto de Infração. Entretanto, assim não procedendo não há que se falar em nulidade por ausência de intimação, haja vista que, conforme consignado acima, inexiste no RPAF/99 qualquer determinação neste sentido.*

*Não procede a alegação defensiva que os vícios cometidos no procedimento de fiscalização, em que não foi oportunizada a ampla defesa e o esclarecimento dos fatos de forma efetiva, enseja a nulidade integral do Auto de Infração, por inobservância ao disposto no art. 142 do CTN.*

*O exercício do direito de defesa e do contraditório foi plenamente assegurado no presente processo, tendo o autuado apresentado o seu inconformismo quanto à autuação de forma clara e bastante detalhada, inclusive, em face de suas alegações, o valor do débito foi reduzido, conforme será visto no exame do mérito.*

*Argui o impugnante a nulidade do lançamento por incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante a outro Ente Federativo.*

*Também não acolho a nulidade arguida sob esse fundamento.*

*Isso porque, conforme a autuação e consignado na Informação Fiscal por um dos autuantes, a questão debatida neste PAF consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.*

*Consignou o Auditor Fiscal que prestou a Informação Fiscal ser vedado às legislações ordinárias dos Estados, como fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente, ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois estarão violando o disposto no art. 155, §2º, inciso XII, “i” (para o ICMS), bem como no art.146, inciso III, alínea “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, incisos I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da Lei Complementar nº 87/96.*

*Ou seja, a autuação diz respeito à glosa de crédito fiscal utilizado indevidamente, em razão de o Estado de origem das mercadorias ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação, ocasionando prejuízo ao Estado de destino, no caso a Bahia.*

*Desse modo, considero que o Estado da Bahia tem sim competência para efetuar a glosa do crédito fiscal do ICMS, cuja base de cálculo nas transferências tenha sido apurada no Estado de origem de forma ampliada, conforme consignado pela Fiscalização.*

*Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.*

*Quanto ao pedido de diligência formulado pelo impugnante, em razão de no levantamento a Fiscalização não ter considerado que os produtos adquiridos junto à Zona Franca de Manaus, cuja tributação do PIS e da COFINS é diferenciada, uma vez que o valor do crédito apropriado é de 1% (PIS) e 4,6% (COFINS), nos termos do artigo 3º, §12º da Lei nº 10.637/2002 e do artigo 3º, §17, III, da Lei nº 10.833/2003, indeferi-o, haja vista que na Informação Fiscal a Fiscalização acatou a alegação defensiva e corrigiu o equívoco apontado, o que resultou na redução do valor do débito originalmente apontado no Auto de Infração.*

*No mérito, cabe consignar que a jurisprudência prevalecente neste CONSEF aponta no sentido de que é cabível a glosa de crédito fiscal em situações semelhantes à tratada neste Auto de Infração, a exemplo do Acórdão CJP Nº. 0327-11/15, cujo Voto proferido pelo ilustre Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, reproduzido abaixo, apresenta os fundamentos que culminaram no julgamento pela procedência da autuação:*

*No mérito, constato que o recorrente argumentou que a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias deve estar incluso o ICMS, PIS e COFINS incidente naquela operação, contestando o procedimento previsto na Instrução Normativa nº 52/13.*

*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.*

*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.*

*A citada instrução normativa reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na 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), devendo 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, afirmando que:*

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

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

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

*No que se refere às alegações de desproporcionalidade e inconstitucionalidade da multa aplicada, sob o argumento de que teria efeito confiscatório, observo que a multa indicada no Auto de Infração, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, são previstos 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, portanto, legal e conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária.*

*Quanto ao pedido formulado pelo patrono do recorrente, na assentada de julgamento, da exclusão da multa aplicada, diante do posicionamento favorável do representante da PGE/PROFIS, entendo que se encontra presente neste processo situação que enseja a aplicação dos artigos 100, II e III, e 106, I, os do CTN.*

*De fato o Fisco da Bahia, e este Conselho de Fazenda Estadual, vinham reiteradamente mantendo o*

*posicionamento de que o PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários empresas aqui localizadas.*

*O procedimento fiscal antes adotado, os consequentes lançamentos de ofício realizados e julgados procedentes, e neste sentido o teor dessas Decisões neste contencioso, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III, do CTN.*

*Constato que no período de janeiro a junho/2008, alvo da acusação fiscal, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, que embora tenha agido em desconformidade com a legislação acerca da composição da base de cálculo, o fez antes de tornada pública a interpretação que Fisco e contencioso administrativo tributário estadual que veio a ser adotado posteriormente aos fatos geradores objeto da exação, para efeito da composição da base de cálculo do ICMS em transferências interestaduais.*

*E uma vez que a mencionada Instrução Normativa nº 52/2013 tem caráter interpretativo, especificamente na lide agora em exame configura-se a situação prevista no artigo 106, I, in fine, do CTN, resta inaplicável penalidade ao ato do sujeito passivo.*

*Assim sendo, coaduno-me com o posicionamento da PGE/PROFIS, no sentido de que deve ser excluída a multa indicada no Auto de Infração, ressaltando que este posicionamento já foi adotado por esta CJF em apreciação da mesma matéria que culminou na Decisão contida no Acórdão CJF Nº 0012-11/15.*

*Pelo 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.*

*Conforme se verifica da leitura do voto acima reproduzido, o ilustre Conselheiro abordou os aspectos atinentes à metodologia aplicada pelos autuantes com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, inclusive observou que a Instrução Normativa nº 52/2013 reflete o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96, no sentido de que, para fins de apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, § 4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.*

*Considerando os fundamentos esposados no voto acima referido e transcrito os quais acolho como parte integrante deste meu voto, a autuação, no presente caso, se apresenta correta.*

*Entretanto, cumpre fazer dois registros.*

*O primeiro atinente a alegação defensiva referente ao ICMS-ST, no sentido de que este deveria ter sido somado à base de cálculo. Coaduno com o entendimento manifestado pelo autuante que prestou a informação fiscal que não faz sentido querer a equiparação das operações internas com aquelas oriundas de transferências interestaduais.*

*Conforme muito bem observado pelo referido autuante, nas operações internas o ICMS-ST deve ser acrescido à base de cálculo (valor correspondente à entrada mais recente - VCEMR) porque houve o encerramento da fase de tributação e, assim sendo, esta parcela passa a ser um item do custo de aquisição.*

*Por outro lado, nas operações interestaduais ocorre nova etapa de tributação e cabe ao contribuinte pedir o ressarcimento do ICMS pago no Estado de origem das mercadorias objeto de transferência interestadual, razão pela qual o ICMS, na formação da base de cálculo (VCEMR), deve ser excluído, haja vista se tratar de tributo recuperável.*

*O segundo registro referente à alegação defensiva de existência de tributação diferenciada do PIS (1%) e COFINS (4,67%) quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus. De fato, tal alegação se apresenta pertinente, tendo sido acolhida acertadamente pelo autuante que prestou a informação fiscal que, inclusive, elaborou novos demonstrativos observando esta situação específica da tributação diferenciada do PIS e COFINS, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração de R\$929.382,95 para R\$ 791.055,78, conforme fls. 224.*

*Diante disso, a infração é parcialmente subsistente no valor de ICMS devido de R\$791.055,78.*

*Por derradeiro, no que tange ao pedido do impugnante de exclusão da multa, cumpre observar que a competência desta Junta de Julgamento Fiscal está adstrita a apreciação de pedido de dispensa ou redução quando se tratar exclusivamente de multa por descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso do Auto de Infração em lide, já que a matéria diz respeito apenas ao descumprimento de obrigação principal.*

*Entretanto, vale observar que em situações semelhantes à tratada no presente Auto de Infração, as Câmaras de Julgamento deste CONSEF têm decidido pela exclusão da multa, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0012-11/15 e CJF Nº. 0327-11/1, sendo que deste último pode ser verificado no voto acima reproduzido.*

*Diante disso, cabe ao contribuinte, querendo, formular o pedido de exclusão da multa junto à Segunda Instância deste CONSEF - Câmaras de Julgamento Fiscal - a fim de que seja apreciado e, se for o caso, atendido.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169 I, “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Inconformado com a decisão da 1ª JJF, o autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou, tempestivamente, com Recurso Voluntário, aduzindo, em síntese, o que segue abaixo:

Preliminarmente argui a Nulidade do Auto de Infração alegando Incerteza do Lançamento em função de Equívoco na Metodologia de Apuração do Crédito Tributário.

O Ilmo. Relator da C. 1ª JJF ao analisar os argumentos defensivos preliminares ao mérito do trabalho fiscal, consistente basicamente na ausência da garantia à ampla defesa e à verdade real dos fatos, julgou por sua subsistência, conforme se verifica pelo trecho do v. **Acórdão JJF nº 0147-01/16**, equivocou-se em sua afirmação, à medida que o conjunto de regramentos estabelecidos pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional são normas suficientes a impor à D. Fiscalização a garantia ao Contribuinte do exercício à ampla defesa, e assim evitar a expedição de autos de infração fadados ao insucesso.

Ressalta que a Recorrente não vislumbra exigir que a D. Fiscalização ultrapasse os limites da discricionariedade a que está adstrita, em respeito à indisponibilidade dos bens públicos. No entanto, pugna pela tutela do seu direito de defesa nos exatos ditames traçados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Entende que os valores erroneamente lançados no Levantamento Fiscal, acabou por desvirtuar e majorar a exigência, em evidente excesso de exação, fato esse que macula o lançamento.

Noutra perspectiva, a manutenção da lavratura de Auto de Infração pelo v. Acórdão recorrido, sem a devida auditoria nos documentos fiscais, transfere indevidamente a essa C. CJF a responsabilidade de realizar a atividade que incumbia ao Agente Fiscal, o que não se pode admitir. Ademais, não há que se falar em revisão do lançamento na fase de julgamento para eventual adequação do crédito tributário, já que, repita-se, tratam-se de erros na determinação da respectiva base de cálculo aferida pela D. Fiscalização. Resta óbvio, portanto, que o Sr. Agente Fiscal apurou o suposto débito incorretamente, maculando, por via de consequência, o próprio lançamento tributário.

Sendo assim, incontestável a necessidade de reforma do v. **Acórdão JJF nº 0147-01/16** recorrido por essa C. CJF, a fim de que seja reconhecida a nulidade do procedimento adotado pela Fiscalização, tendo em vista que o mesmo afronta os artigos 142, do CTN e 39, do Decreto (BA) nº 7.629/1999, os quais não permitem erro de cálculo na apuração da base de cálculo do valor lançado.

Salientar que o procedimento de lançamento não pode (e não deve) se dar pelo método de “tentativa e erro” e que, pelo fato do crédito tributário ter sido apurado incorretamente, causando total insegurança jurídica na relação tributária, a Recorrente pede e espera a reforma do v. **Acórdão JJF nº 0147-01/16** recorrido por essa C. CJF para cancelar integralmente o Auto de Infração devido à constatação do suscitado vício insanável.

Ainda, antes de adentrar ao mérito da discussão, revela-se imprescindível destacar, desde logo, que o v. **Acórdão JJF nº 0147-01/16** recorrido não andou bem ao refutar o argumento da nulidade da exigência, de pleno direito, considerando a total incompetência do Estado da Bahia para fiscalizar operações (e dados a ela correspondentes) ocorridas perante outro Ente da Federação. No entanto, tal entendimento não merece prevalecer sob pena de malferir a legalidade Tributária, seja quanto ao conteúdo, seja quanto a forma do trabalho fiscal. Isso porque, de acordo com o Princípio da Autonomia do Estabelecimento, tal situação denota manifesta afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

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

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

Em sendo assim, com a devida *venia* ao entendimento exarado no v. **Acórdão JJJ nº 0147-01/16** ora recorrido, não tem o Estado da Bahia legitimidade para tratar no presente caso acerca das disposições e requisitos previstos no art. 13, da LC nº 87/96, relativamente às operações de entrada ocorridas junto aos estabelecimentos emitentes (não localizados no Estado da Bahia).

Conclui requerendo a reforma do **Acórdão JJJ nº 0147-01/16** ora recorrido, para decretar a sua nulidade, em virtude da incompetência absoluta da D. Administração Fiscal do Estado da Bahia para fiscalizar e autuar operações não sujeitas a sua jurisdição.

No mérito, sustenta que o entendimento da Fiscalização mostra-se totalmente equivocado, à medida que, para apuração da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o conceito de “valor de entrada mais recente”, de que trata a legislação pertinente, não equivale ao conceito de “custo de aquisição” da mercadoria.

Assevera que a pretensão da Fiscalização de equiparar conceitos absolutamente distintos, não tem e nem nunca teve qualquer amparo normativo, o que, a bem da verdade, não passa de manobra que deturpa as disposições da legislação pertinente, exclusivamente para fins arrecadatórios.

Consigna que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais de mercadorias pertencentes ao mesmo titular encontra-se prevista no citado artigo 13, § 4º, incisos I a III, da LC nº 87/96, cuja redação transcreve.

Diz que muito embora o referido dispositivo complementar preveja as diferentes composições de base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, não faz referência às hipóteses em que cada uma delas será aplicada. Acrescenta que tal conclusão deve ser fruto da interpretação criteriosa do seu conteúdo, do que se conclui que:

- em relação às mercadorias adquiridas para revenda: valor relativo à entrada mais recente da mercadoria (caso em apreço);
- em relação às mercadorias industrializadas pelo estabelecimento remetente: custo da mercadoria produzida, ou seja, a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento; e em relação às mercadorias não industrializadas (*in natura*): preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

Ou seja, quando a mercadoria transferida tiver sido adquirida para fins de revenda, como ocorreu no presente caso, a base de cálculo da transferência deve ser o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Sustenta que quando a mercadoria tenha sido industrializada pelo próprio estabelecimento remetente, a base de cálculo deve ser o valor do custo de produção, haja vista que, se a mercadoria é produzida pelo estabelecimento remetente, não há que se falar em “valor da entrada mais recente”, pois não há entrada da própria mercadoria, mas, sim, dos insumos, que após o processo industrial transformaram-se na mercadoria a ser transferida.

Corroborando com o entendimento exposto, cita o Acórdão JJJ Nº 0009-02/12 da 2ª JJJ desse CONSEF/BA (que, posteriormente, foram mantidos pelas C. Câmaras de Julgamento Fiscal),

posicionamento que deve prevalecer pelo acerto com que conduzido.

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

**Acórdão JJF Nº 0009-02/12:**

*“(...) a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.*

*(...)*

*Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.” (g.n.)*

Com base na legislação e na jurisprudência administrativa colacionada acima, tem-se por incontroverso que, no caso do estabelecimento comercial que adquire a mercadoria de terceiros e, posteriormente, realiza sua transferência para outro estabelecimento de sua titularidade, a base de cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente (o valor constante da Nota Fiscal de entrada mais recente).

Desse modo, uma vez demonstrado que nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiros, destinadas à revenda, a base de cálculo do ICMS é tida, incontroversamente, pelo valor de entrada mais recente da mercadoria, resta, portanto, definir o que compõe esse valor.

Conforme mencionado inicialmente, restou consignado o entendimento de que a quantificação do “valor da entrada mais recente” da mercadoria, deve ser feita com a exclusão dos “tributos recuperáveis” (ex: ICMS, PIS e COFINS), o que enseja a equivalência das materialidades correspondentes ao “valor da entrada mais recente”, com aquelas previstas ao “custo de aquisição”.

Ocorre, porém, que tal entendimento encontra óbice na própria lógica jurídica!

Salienta que não se deve confundir, e muito menos equiparar, o conceito perpetrado pelo inciso I do § 4º do art. 13 da LC nº 87/96 (“valor correspondente à entrada mais recente”), àquele previsto no inciso II, do mesmo dispositivo complementar (“custo da mercadoria produzida”).

Observa que cabe ao intérprete compreender que as hipóteses previstas no referido dispositivo complementar, para quantificação da base de cálculo da transferência, estão relacionadas a fatos jurídicos distintos. Indaga por qual razão teria o Legislador Complementar utilizado expressões distintas, em incisos distintos, para definir bases de cálculo do imposto, se sua intenção fosse aplicá-los de forma equiparada. Diz restar evidente, portanto, que qualquer tentativa de equiparação nesse sentido mostra-se frágil não deve prosperar.

Ressalta que a jurisprudência sobre o tema, seja ela judicial ou administrativa, se corrobora a linha de argumentação exposta acima, ao contrário do que buscou demonstrar a Fiscalização na parte integrante do Auto de Infração. Colaciona sentença proferida pelo E. TJ/RS e Acórdão CJF Nº 0079-11/13. Neste acórdão, a 1ª CJF reconhece a evidente diferença entre a base de cálculo “valor da entrada mais recente” da base de cálculo “custo”, abordando as hipóteses em que cada qual deve ser aplicada.

Ressalta que não há dúvidas de que a base de cálculo - de que trata o inciso I, do art. 13, § 4º, da LC nº 87/96 – tida pelo “valor da entrada mais recente”, em nada se confunde com “custo de aquisição” da mercadoria, previsto no inciso II, daquele dispositivo complementar, que, por sua vez, representa o valor contábil das mercadorias registrado na conta “Estoques” que, conforme item 10, do Pronunciamento Técnico CPC 16, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, inclui ***“todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos***

**incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais**”, o que, portanto, **não se limita ao preço de aquisição e, tampouco, a este montante deduzido dos tributos recuperáveis**, como pretende a Fiscalização.

Assim, percebe-se que as disposições normativas trazidas acima assentam o entendimento de que **a base de cálculo em voga** (“valor correspondente à entrada mais recente”) **há de ser compreendida pelo valor total constante da Nota Fiscal de aquisição mais recente da mercadoria, sem exclusão dos valores de ICMS, PIS e COFINS**.

Destaca que esse também é o entendimento perpetrado pelas próprias Juntas de Julgamento Fiscal, do CONSEF/BA, conforme se verifica, ilustrativamente, a partir dos trechos do recente Acórdão JJF Nº 0009-02/12, da 2ª JJF/CONSEF/BA (entendimento este, que veio a ser mantido pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal - ACÓRDÃO CJF Nº 0043-13/13).

Ao dispor deste modo (fixando o valor da operação de entrada mais recente, sem deduções, como base de cálculo da transferência interestadual), pretendeu o legislador **neutralizar** os efeitos tributários do trânsito da mercadoria pelo estabelecimento emitente do mesmo titular, de modo a evitar desequilíbrio na tributação entre os diferentes Entes Federativos, já que, como é sabido, as operações de transferência não constituem efetivas operações de circulação jurídica de mercadorias, tratando-se de mera movimentação física entre estabelecimentos de uma mesma entidade.

Por todo o exposto, entende restar demonstrada que a consideração pelo r. Acórdão recorrido da definição de “entrada mais recente” utilizada pelo Sr. Agente Fiscal nas operações de transferência interestadual objeto do AI, entre estabelecimentos do mesmo titular (para fins de revenda), está em total desconformidade com aquele previsto na legislação vigente e na jurisprudência judicial e administrativa predominante acerca do tema, razão pela qual merece reforma integral, para que o lançamento seja julgado improcedente, cancelando-se o lançamento.

Conforme se verificou dos excertos do v. Acórdão recorrido o trabalho realizado pela D. Fiscalização, foi mantido por considerar como legítima a obediência da Autoridade Autuante às determinações da Instrução Normativa nº 52/2013, editada pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia com a finalidade de esclarecer “*a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*” Entretanto, da simples leitura do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96 (replicado pela legislação do Estado da Bahia), **percebe-se não haver, no conteúdo das normas, qualquer necessidade de esclarecimento**. Pelo contrário, seus comandos são extremamente precisos e especificam, com clareza cristalina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda: **o valor da entrada mais recente**.

Portanto, sob o pretexto de explicitar o conteúdo de texto legal (art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96), a referida IN nº 52/2013 **alterou o cômputo de base de cálculo do ICMS, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta, o que não pode ser realizado mediante ato normativo infralegal!**

Ante o exposto, resta clara a ilegitimidade da aplicação da IN nº 52/2013 ao presente tema e, muito pior, admitir-se que tal aplicação alcance fatos geradores anteriores ao seu ingresso no mundo jurídico.

Alicerçando os argumentos apresentados, colaciona acórdão proferido pela 1ª Câmara Cível do E. TJ/BA, em sede de Reexame Necessário (Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001), sob a relatoria do Des. Relator, Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto.

Alega, ainda, a impossibilidade da retroatividade das disposições da IN Nº 52/2013, mesmo que se entenda pela manutenção do lançamento, acerca da metodologia para a aplicação da base de cálculo nas operações em apreço, ressaltando que o entendimento exarado no r. Acórdão recorrido de que “*(...) a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e,*



*sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos*”, não deve prevalecer, por derradeira violação aos artigos 109 e 110, ambos do CTN, pois, no período objeto da autuação fiscal (2011), a interpretação da legislação vigente corroborava a postura adotada pela Recorrente, vale dizer, em relação à base de cálculo utilizada nas operações interestaduais realizadas entre seus estabelecimentos, com destino a esse Estado.

Ou seja, à época das operações autuadas, a legislação interna do Estado da Bahia não previa a exigência de exclusão dos “tributos recuperáveis” da base de cálculo do ICMS inerente a tais operações, porquanto editada sob as mesmas disposições (*ipsis litteris*) da legislação complementar pertinente. Esse cenário só veio a ser alterado em 18/10/2013, quando da publicação da IN (SAT/BA) nº 52/2003, editada pelo Superintendente da Administração Tributária do Estado da Bahia, que passou a exigir a exclusão dos valores de PIS, COFINS e ICMS da base de cálculo das operações interestaduais de mesmo titular, com destino ao Estado da Bahia.

Nesse contexto, as disposições de tal Instrução Normativa são absolutamente ilegais, e violam o disposto nos artigos 109 e 110, do CTN.

Porém, ainda que subsistentes (o que se admite apenas a título de argumentação), não podem atingir operações ocorridas anteriormente à sua edição, sob pena de afronta aos Princípios da Anterioridade (arts. 150, III, b e c, da CF) e da Segurança Jurídica.

Para corroborar que a mencionada IN nº 52/2013, de fato, não estava em consonância com os anseios normativos existentes anteriormente à sua edição, ou seja, **que suas disposições inovaram no âmbito normativo** (e não apenas o interpretaram), a Recorrente, novamente, cita jurisprudência desse C. CONSEF sobre o tema em discussão, através do **Acórdão JJJ Nº 0087-02/13 que transcreve.**

Entendendo que a Recorrente, em relação às operações autuadas (2011), nada mais fez do que agir em consonância com a legislação vigente à época **e, sobretudo, com base nas orientações obtidas através do entendimento reiteradamente adotado por esse C. CONSEF em seus julgamentos e convalidados pelos Tribunais Judiciais**, alega a total impropriedade que representa a própria manutenção da exigência da multa que lhe fora mantida pelo r. Acórdão recorrido, embora consigne expressamente a possibilidade de exclusão da multa com fundamento em recente posicionamento desse C. CONSEF que transcreve.

Alega que a orientação jurisprudencial desperta confiança legítima nos contribuintes, que adotam suas práticas com base nas decisões proferidas pelos órgãos de julgamento e, por essa razão, eventual alteração na perspectiva acerca de determinada matéria, não pode ser aplicada de forma retroativa, em detrimento do contribuinte que agiu de acordo com o entendimento então adotado, sob pena de manifesta afronta ao Princípio da Segurança Jurídica.

Sobre o tema, cita diversos juristas, transcrevendo os seus entendimentos.

Concluindo que, havendo modificação do entendimento da Administração, manifestado no exercício das suas funções regulamentar e de julgamento, a própria legislação estabelece que tal alteração interpretativa **não pode** ensejar a penalização do sujeito passivo.

Aduz que, tendo sido claramente demonstrado que a Recorrente agiu em plena consonância com a legislação em vigor (antes das alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 52/2013), o que, inclusive, é convalidado por esse C. CONSEF, conforme se denota do próprio v. Acórdão recorrido, requer a aplicação do disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.

Corroborando a necessidade de exclusão da multa no caso concreto, cita-se mais uma vez as lições do Professor **Marco Aurélio Greco**, que, ao tratar dos casos em que o contribuinte pautou seus atos no entendimento reiteradamente veiculado pelos Órgãos de Julgamento, deveria ser afastada a multa de ofício, com base no artigo 112, inciso I, do CTN.

Nesse exato sentido, a Recorrente destaca ainda, outros precedentes desse C. CONSEF, nos quais o pleito de exclusão da multa foi analisado pelas C. 1ª e 2ª Câmaras de Julgamento Fiscal, desse CONSEF, tendo sido decidido que favoravelmente ao Contribuinte, transcrevendo os Acórdãos

**CJF Nº 0027-11/14 e CJF Nº 0172-12/11.**

Por essas razões, na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência em questão, a Recorrente pugna, ao menos, pela reforma do r. Acórdão para exclusão da multa de ofício que lhe é exigida, nos termos do disposto nos artigos 100, parágrafo único, e 112, ambos do CTN.

### **VOTO VENCIDO**

Com relação a arguição de nulidade suscitada pela recorrente, entendo que não ocorreu, no presente caso, nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF.

*Art. 18. São nulos:*

- I - os atos praticados por autoridade, órgão ou servidor incompetente;*
- II - os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa;*
- III - as decisões não fundamentadas;*
- IV - o lançamento de ofício:*

- a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*
- b) em que se configure ilegitimidade passiva.*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

*§ 2º Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade.*

*§ 3º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele sejam diretamente dependentes ou conseqüentes.*

Verifico que estão presentes no presente PAF todos os elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator.

A clareza da descrição dos fatos permitiu ampla defesa à Recorrente, que teve parte de suas alegações reconhecidas pela JJF, reduzindo o valor da autuação.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento por incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre base de cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante outro Ente Federativo, também não acolho a nulidade arguida sob esse fundamento.

A autuação se deu em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 e da Instrução Normativa nº 52/2013, que reflete o entendimento da Administração Tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo prevista na LC 87/96.

Desta forma, conforme determina o artigo 167 do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Portanto, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inoccorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício em questão.

Com relação ao Recurso de Ofício, não merece reparo a Decisão recorrida.

O valor desonerado no julgamento da JJF refere-se à existência de tributação diferenciada do PIS (1%) e COFINS (4,67%) quando as operações forem oriundas da Zona Franca de Manaus. Fato reconhecido e acolhido pelo autuante que prestou a informação fiscal que, inclusive, elaborou novos demonstrativos observando esta situação específica da tributação diferenciada do PIS e COFINS, o que resultou no refazimento dos cálculos e redução do valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração de R\$929.382,95 para R\$791.055,78, conforme fl. 224.

Desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Com relação ao Recurso Voluntário, discordo do entendimento da 1ª JF.

O motivo da autuação seria a suposta utilização indevida de crédito fiscal por conta de base de cálculo do ICMS superior à prevista em Lei Complementar, nas operações interestaduais pela unidade federada de origem.

O fiscal autuante, ao deduzir da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis, e em consonância ao disposto na Instrução Normativa (IN nº 52/2013), extrapolou o campo de direito material e acabou por criar uma nova metodologia de apuração da base de cálculo não prevista em Lei.

Ocorre que, 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 (Lei Complementar nº 87/96), procedimento este não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico.

Os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem compor o preço previsto da entrada mais recente, tão somente porque não há na Lei Complementar nº 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo coerente afirmar que por conta de dispositivo meramente interpretativo (Instrução Normativa nº 52/2013) o fiscal autuante possa ignorar a hierarquia das normas.

E uma análise do quanto articulado no Acórdão JF Nº 0147-01/16 é suficiente para que possamos perceber posicionamentos contraditórios no âmbito do próprio CONSEF. Naquele momento, a 1ª JF decidiu, por unanimidade, pela inclusão dos tributos (PIS/COFINS/ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.

Veja que há notória insegurança jurídica do contribuinte, levando-se em consideração posicionamentos divergentes no âmbito do CONSEF. É certo afirmar que, paradoxalmente, a fiscalização ora pretende excluir os impostos da base de cálculo do crédito, quando o contribuinte é o destinatário, ora pretende incluir na base de cálculo quando o contribuinte é o remetente das mercadorias em transferência para outros estados.

Ademais, é forçoso concluir que na hipótese de uma empresa possuir estabelecimentos filiais em outros Estados, se observado as regras autônomas de cada um destes estados, seus estabelecimentos estariam incorrendo em total desequilíbrio na apuração fiscal autônoma dos seus estabelecimentos, em flagrante ato contra o pacto federativo.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

#### **VOTO VENCEDOR**

Em que pese a razoabilidade dos argumentos do Eminentíssimo Relator, venho com a mais respeitosa vênua divergir quanto aos fundamentos postos em seu voto, no que diz respeito exclusivamente ao Recurso Voluntário.

Pelo exposto no Relatório, resta à lide a análise do mérito, que versa sobre questão de direito, já que não há alegações quanto a erros nos cálculos, mas apenas quanto à metodologia empregada sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*. Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

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

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

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do*

*estabelecimento remetente*

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

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda está se firmando no sentido de manter a procedência deste lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos:

*Processo nº: 0338235-52.2017.8.05.0001 Classe Assunto: Embargos À Execução Fiscal - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias Embargante: Lojas Riachuelo S/A Embargado: 'Estado da Bahia*

*O AI em discussão foi lavrado em julho de 2009, no valor histórico de R\$ 723.335,14, acrescido de multa de 60%, em decorrência da suposta utilização indevida de crédito fiscal pela Autora. O cerne da questão controvertida neste processo é a divergência de interpretação acerca do significado da expressão “valor da entrada mais recente”, disposta no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996. Veja-se o teor do dispositivo da Lei Complementar nº 87/96 aplicável à espécie. “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.”*

*A Lei Estadual 7.014/96, por seu turno, repetindo idêntico texto normativo inserido na LC e que serve para respaldar o lançamento de ofício, para fins de exigência de ICMS por meio de Auto de Infração, reza: “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 valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.” Ainda sobre tal tema, entrou em vigor, no ano de 2013, a Instrução Normativa n. 52/2013, publicada em 18/10/2013, a qual esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

*Ocorre, contudo, como bem pontuado pela Embargante, ainda que esta Magistrada entenda pela aplicação ao caso da IN 53/2013, inclusive como entendido pela jurisprudência da 2ª Câmara do TJBA, no julgamento do processo n. 0553866-57.2014.8.05.0001, da Relatoria do Des. Jatahy Júnior, de dezembro de 2017, como se vê de parte da ementa abaixo transcrita, a questão é que os fatos geradores lançados são anteriores à sua vigência, situação que desautoriza a aplicação na hipótese. Veja-se o julgado mencionado: “Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.*

*A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser “o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento”, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa.*

*A Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade. (...)”. Com efeito, ainda que tenha o TJBA entendido pela adequação da aplicação da Instrução Normativa nº 052/2013 e da não inclusão dos tributos recuperáveis no conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, cabe aqui a verificação do cabimento de sua aplicação porque ela somente passou a vigor em data posterior aos fatos geradores objetos do AI hostilizado.*

*Nesse passo, como a controvérsia desta lide se resume na interpretação do que seja a expressão contida na LC 87/96, “valor da entrada mais recente”, de verificar-se a possibilidade de aplicação retroativa da IN 53/2013, vez que regulamenta a questão na esfera estadual. É cediço que a regra geral, em matéria tributária, é de que a lei nova tem aplicação imediata aos fatos geradores futuros e aos pendentes, de forma que os perfeitos e acabados, completos, regem-se pela lei então vigente à época de sua ocorrência (art. 105 do CTN). Excepcionalmente, todavia, o art. 106 do CTN prevê efeito retroativo à nova lei, delimitando casos específicos para tanto, os quais, no particular, não se aplicam na espécie, porque o fato gerador do ICMS compensado, a própria apuração e o efetivo uso do crédito não se enquadram no conceito de fatos pendentes ou futuros,*

*além disso, a compensação foi realizada de acordo com a legislação que vigorava no momento, constituída de maneira definitiva, portanto.*

*Em realidade, a utilização do crédito fiscal pela Autora, de acordo com a norma em vigente à época, no caso Lei Estadual 7.014/96 e LC 87/96, que não trazia especificação acerca da base de cálculo para o caso de transferência interestadual de mercadoria, esta sobrevinda posteriormente com o advento da IN 53/2013, se mostra, sim, como um ato jurídico perfeito. Importante também elucidar que, nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e se rege pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada, não se mostrando cabível aqui a aplicação da exceção prevista no seu § 1º, porque a IN mencionada – que trata da base de cálculo em transferência de mercadorias – não se revela como novo critério de procedimento de fiscalização, nem outorgou ao crédito maiores garantias ou privilégios.*

*O art. 146 do CTN elucida que eventual alteração dos critérios jurídicos do lançamento fiscal apenas será realizada se o fato gerador for posterior ao ato que a introduziu. Veja-se: “A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.*

*Como dito acima, no momento dos fatos geradores, de janeiro de 2009 a dezembro de 2010, apenas vigia, no Estado da Bahia, os critérios estabelecidos na LC 87/96 e na Lei 7.014/96, sem as especificações introduzidas pela IN 53/2013, aplicável apenas a partir da sua publicação, 18/10/2013, de modo que os esclarecimentos da Fazenda Estadual, nela constantes, acerca de não se computar, na base de cálculo, a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da mercadoria, não poderia retroagir para a data dos fatos geradores (2009 e 2010) para justificar o ato levado a efeito pela fiscalização.*

*Postas as coisas desta maneira, tem-se por certo que não podia o Estado da Bahia se aproveitar da condição normativa que passou a ter vigência após 18/10/2013, para glosar créditos fiscais utilizados nos anos de 2009 e 2010. Acerca da compensação tributária, o STJ reconheceu a impossibilidade da retroatividade de lei superveniente: “TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.1.*

*A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes. (...) 3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010). Veja-se também: “TRIBUTÁRIO - ICMS - DEFINIÇÃO DE COMERCIANTE ATACADISTA - LEI POSTERIOR MODIFICATIVA - RETROATIVIDADE - INCABIMENTO - ART. 535, II, DO CPC - REMISSÃO A RAZÕES - RECURSO DEFICIENTE - SÚMULA 284/STF.1. (...). 2. Aplica-se ao lançamento a lei vigente à época do fato gerador na definição do sujeito passivo da obrigação tributária. 3. A retroatividade da lei tributária ocorre quando esta for expressamente interpretativa ou quando se atenuar ou excluir a infração tributária, desde que o fato não tenha sido definitivamente julgado (art. 106 do CTN). Inaplicabilidade na hipótese em que a nova lei alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária. 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.” (REsp 1040795/ES, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/10/2008, DJe 17/11/2008).*

*Com efeito, seria impossível se exigir da Autora, no momento em que ela se apropriou dos créditos fiscais, postura contida em norma superveniente, haja vista que os novos preceitos da IN não existiam quando da operação do creditamento. Então, como a glosa foi levada a efeito por entender o Fisco que a base de cálculo da contribuinte estaria equivocada, pela não observância da regulamentação inserta na IN, factual que, não sendo ela aplicável, ante a sua irretroatividade, incabível, pois, se mostra, exigir-se a exclusão do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, como nela disposto. Em outros termos, exigir o Fisco o estorno de créditos de ICMS aproveitados oportunamente pela contribuinte, quando, à época da escrituração, não havia regulamentação acerca da exclusão ou não da base de cálculo dos tributos recuperáveis, viola o princípio da boa-fé objetiva e não pode ser tolerada.*

*Diante de todo o exposto, JULGO PROCEDENTE a pretensão autoral para declarar a decadência parcial do crédito tributário consubstanciado no Auto de Infração n. 206891.0022/13-4, relativamente aos fatos geradores de janeiro a junho de 2009, com vencimentos entre 09/02/2009 e 09/07/2009, permanecendo hígido o lançamento referente aos meses de julho de 2009 a dezembro de 2010. Ainda, reconhecendo a irretroatividade da IN 53/2013, para o caso dos autos, que lastreou a lavratura do AI n. 206891.0022/14-3, declarar insubsistente a cobrança de ICMS nele contida, por afronta aos arts. 144 e 146 do CTN*

Quanto à multa aplica o Recorrente pede que na remota hipótese de se entender pela manutenção da exigência em questão, a Recorrente pugna, ao menos, pela reforma do r. Acórdão para exclusão da multa de ofício que lhe é exigida, nos termos do disposto nos artigos 100, parágrafo único, e 112, ambos do CTN. Entendo que merece minuciosa apreciação o pedido feito

pelo Recorrente.

É que à época dos fatos, a prática de cálculo do custo de transferência já estava há muito consolidada e tacitamente convalidada por fiscalizações e homologações sucessivas, sem que o contribuinte tivesse sequer sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência. Só a partir da Instrução Normativa nº 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, o entendimento dos custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos como orientação acerca da necessária interpretação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º, II, em que o critério ali reproduzido acerca dos elementos ali fixados são taxativos e não exemplificativos, no que foram expurgados itens como PIS/COFINS, etc.

O parágrafo único do art. 100 do CTN diz que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo. Observando-se o caput do art. 100 e seus incisos, notadamente o inciso III (as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas) não se pode olvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo Recorrente no cálculo dos custos era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, retirando as penalidades inerentes ao lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0045/15-1**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S.A. (VIA VAREJO S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$791.055,78**, sem incidência da multa de 60% e acréscimos moratórios legais, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, de acordo com o art. 100, III do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros (a): Carlos Antonio Borges Cohim da Silva, Laís de Carvalho Silva e José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

CARLOS ANTONIO BORGES COHIM DA SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

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