

A. I. Nº - 206891.3073/16-4
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
AUTUANTE - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CESAR DA SILVA BRITO e
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/07/2018

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0099-02/18

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo das mercadorias apurado pela exclusão dos impostos recuperáveis e inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual. Revisão fiscal elaborada pelos Autuantes reduz o valor do débito, acolhendo em parte a argumentação defensiva. Infração parcialmente procedente. Prejudicada a realização de diligência, pedido de nulidade e revisão por estranho ao feito e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 28/06/2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$101.883,74, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

INFRAÇÃO 1 - 01.02.23 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferência com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, em valor superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, I, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96.

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 32 a 54, quando apresentou o arrazoadado de defesa relatado a seguir.

De início discorre acerca da tempestividade defesa e sobre a motivação eleita pelos Autuantes para fundamenta o lançamento do crédito fiscal em tela.

Tratando “DA ATIVIDADE MERCANTIL DA IMPUGNANTE x BASE DE CÁLCULO ELEITA PELA FISCALIZAÇÃO – INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO”, assevera que:

Diz que conforme alínea “a” do inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, que reproduziu, à competência para estabelecer normas sobre base de cálculo de imposto é matéria reservada à Lei Complementar. E que a LC nº 87/96 estabeleceu a base de cálculo do ICMS para as operações de transferência, nos termos do § 4º, I, art. 13, que reproduziu.

Afirma que o legislador complementar elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nessas operações, de modo que quando estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de ICMS deve ser o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).

Explica que a Impugnante atua no comércio varejista, e por isso comercializa produtos que são originados dos Centros de Distribuição (mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade).

Acrescenta que na realização das operações acima descritas, a Impugnante utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/1996.

Acentua que a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base na Instrução Normativa nº 52/2013, a qual no seu entendimento, modifica a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que a própria fiscalização denominou de “custo de aquisição”. Que afirma ter sido a última entrada com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual). Diz que a fiscalização fundamenta que os tributos recuperáveis não compõem o denominado “custo de aquisição” da mercadoria.

Pondera que o equívoco cometido pela Fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente” previstos pela LC 87/96.

Assevera que seja na Lei Complementar nº 87/96, seja na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo/interpretação no sentido de que para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela fiscalização.

Destaca que se a pretensão do Estado da Bahia foi aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei nº 87/1996, que fala em “custo da mercadoria produzida”, é importante frisar que tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o que não é o caso. Assim concluiu porque o próprio precedente do Eg. STJ (Resp nº 1.109.298) reproduzido em parte, que respalda o Auto lavrado pela Fiscalização gira em torno da base de cálculo nas operações das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Mas adverte que não se trata do mesmo assunto, pois, no caso em análise envolve dois estabelecimentos comerciais.

Remata ser insubsistente a conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado pela Impugnante é maior daquele previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96”, pois, diz corresponder rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Tratando “DA IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS POR INSTRUÇÃO NORMATIVA”, afirma:

Destaca que a divergência entre a base de cálculo adotada pela Impugnante e a base de cálculo pretendida pela fiscalização decorre exclusivamente da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, concluindo se não existisse a instrução normativa, a divergência ora em debate não existiria. Afirma que uma instrução normativa, por sua própria natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto. Reproduz doutrina de Alexandre Mazza o qual ensina que as instruções normativas são atos expedidos *“pelo superior hierárquico e destinadas aos seus subordinados, são ordens escritas e gerais para disciplina e execução de determinado serviço público”*.

Cita também Diógenes Gasparini que define as instruções normativas como *“a fórmula mediante a qual os superiores expedem normas gerais, de caráter interno, que prescrevem o modo de atuação dos subordinados em relação a certo serviço [...] Assemelha-se ao aviso, à circular e à ordem de serviço”*.

Assevera que a instrução normativa jamais poderá inovar o ordenamento jurídico, impondo ao contribuinte obrigações diversas daquelas previstas nas leis. E diz que a Instrução Normativa nº 52/2013 inovou no tocante a base de cálculo do ICMS em operações de transferências e altera substancialmente a obrigação tributária da Impugnante, pois caso não existisse a referida instrução normativa seria impossível adotar o entendimento aplicado pela fiscalização no auto ora guerreado.

Dizendo no mesmo sentido traz excerto da decisão, deste CONSEF exarado pela Segunda Câmara de Julgamento, que diz haver julgado improcedente o Auto de Infração nº 206891.0054/14-2,

lavrado COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO) em caso idêntico e em sentido contrário à inteligência da Instrução Normativa nº 52/2013, no sentido de que esta não pode sobrepor a lei. Reproduz também, dizendo no mesmo sentido, a decisão do TJBA na apelação do Processo número: 0524431-38.2014.8.05.0001.

Aduz que o Auto de Infração juntado pelos Autuantes às fls. 34/39, buscando confirmar o acerto e a qualidade de sua auditoria, valeu-se de decisão do STJ que fala de base de cálculo de ICMS na saída de mercadoria de fábrica para centro de distribuição e que versa sobre atividade industrial quando a da Impetrante é comercial.

Concluiu que o valor da entrada mais recente deve ser aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente (o seu preço), sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis, uma vez que o valor da entrada é termo diferente de custo de aquisição da mercadoria, como diz ter sido pontuado pela Promotora de Justiça em seu pronunciamento.

Diz haver deixado claro que a Instrução Normativa em tela sucumbiu diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, e que isso reforça as razões para cancelamento do presente auto de infração.

Em referência ao título *“DA IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO ENTENDIMENTO EXARADO PELO FISCO AO ART. 13, §4º, I, DA LC 87/96, À LUZ DA IN 52/2013 RETROATIVAMENTE – EFEITOS PROSPECTIVOS”*, aduz:

Frisa que o ordenamento jurídico pátrio veda a aplicação retroativa da inovação na base de cálculo trazida pelo fisco baiano. E afirma que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário prevista no §4º, I do art. 13º da LC 87/96. Diz que a postura reiterada da Administração pode ser confirmada pelo termo de encerramento de fiscalização contido no Livro de Ocorrência da Impugnante e que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional, que reproduziu.

Afirma que a Impugnante sempre realizou o cálculo da base do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadoria entre os seus estabelecimentos, na forma do § 4º, I do art. 13º da Lei Complementar nº 87/96. Assevera que quando a Administração Tributária chancela o critério adotado por um logo período de tempo, está expedindo “norma complementar”.

Ressalta que ao alterar, seu entendimento, surge uma incoerência no âmago da própria Administração, a qual, por si só, já enseja causa de nulidade do lançamento, por contrariar os Princípios Constitucionais da segurança jurídica e a razoabilidade, bem como enseja ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional, que reproduziu, citando e transcrevendo doutrina.

Acrescenta que essas normas complementares são de enorme utilidade por fazer com que a atividade de administração e cobrança dos tributos seja exercida de forma plenamente vinculada, como manda o art. 3º do Código Tributário Nacional.

Aduz deva ser reconhecida a impossibilidade da Administração Tributária Estadual em proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão, por contrariar “norma complementar” expedida pelas autoridades fiscais anteriores.

Por fim, pede que na eventualidade do entendimento deste CONSEF seja pela aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, na hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, assevera que deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN, que reproduziu.

Arremata que a interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o exercício que está sendo fiscalizado é 2012.

Acerca do título *“DA APLICAÇÃO EQUIVOCADA DOS PRECEITOS DA IN Nº 52/2013 – NECESSIDADE DE*

DILIGÊNCIA FISCAL”, explana:

De forma resumida apresenta o seu entendimento acerca da correta aplicação do método previsto na Instrução Normativa nº 52/2013, para definir o “custo de aquisição” – VEMR das mercadorias deve ser da seguinte forma:

*“Passo 1: Tomar o valor correspondente ao valor da entrada mais recente no “Estabelecimento Remetente”, advinda de estabelecimento comercial ou industrial de **outro titular**;*

Passo 2: Desse valor, retirar o valor dos tributos recuperáveis (ICMS, do PIS e da COFINS)

Passo 3: Em seguida, adicionar o valor do ICMS na saída da mercadoria para o Estado da Bahia”

Salienta que após análise da metodologia do Fiscal, torna-se necessário que o processo seja convertido em diligência, a fim de que haja o refazimento de todo o seu trabalho. Pelos motivos que elencou a seguir:

Primeiro diz que não Incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre Filiais e que a fiscalização retirou PIS/COFINS que não existia na Base do ICMS objeto da autuação, de acordo com o art. 1º da Lei nº 10.833/2003, art. 1º e 10.637/2002, causando prejuízos ao Contribuinte, conforme casos que aponta, por amostragem, no demonstrativo que plotou no texto da defesa.

Assevera, portanto, a necessidade de Diligência Fiscal, para deduzir do valor que a fiscalização pretende estornar, os valores do PIS e COFINS retirado do “Valor de Entrada Mais Recente”.

Segundo, assevera a necessidade de se corrigir a base de cálculo objeto da autuação em relação a não ter observado a não incidência do PIS/COFINS em relação às mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem. Pois, afirma que a Fiscalização não se preocupou em verificar se algumas mercadorias objeto do presente Auto, gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252 e artigo 28 da Lei nº 11.196/05, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a Empresa fornecedora inserida no programa de Processo Produtivo Básico, e demonstra uma lista de “Telefones Celulares”, “Microcomputadores” e “Autorádios”, sobre os quais incidiram o referido benefício e que foram objeto da autuação.

Remata dizendo que nos termos do disposto nos arts. 123, § 3º e 145 do RPAF, requer seja procedida diligência fiscal, por auditor fiscal estranho ao feito, de modo que seja verificado pela fiscalização no seu Demonstrativo as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Pede para conhecer e dar provimento à presente Impugnação para:

“julgar improcedente o lançamento, posto que o valor utilizado pela Impugnante como base de cálculo das operações fiscalizadas está totalmente de acordo com o inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente”;

julgar improcedente o lançamento, em razão da impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS estabelecida em Lei Complementar por Instrução Normativa;

*na remota hipótese de entender que a IN 52/13 é meramente interpretativa, o que se admite apenas em respeito ao princípio da eventualidade, que a “interpretação” dada pela IN 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não enseje a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que **o exercício que está sendo fiscalizado é 2012!***

E, por fim, que seja deferida diligência realizada por fiscal estranho ao feito para que sejam expurgados da autuação os itens cuja legislação excluiu do campo de incidência do PIS e COFINS.”

Requer também a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a realização de diligência fiscal por auditor fiscal estranho ao feito.

Os Autuantes iniciam a informação fiscal, fls. 106 a 142, dizendo que a ação fiscal teve como objetivo identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) na hipótese de transferência de produtos adquiridos de

terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação.

Asseveram que o artigo 155, § 2º, XII, “i” da CF/88 estatui que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo desta espécie tributária, e, de igual modo, o art. 146, III, “a” impõe o emprego de idêntico veículo normativo quando da definição de bases de cálculo para os impostos de um modo geral.

Acrescentam que por sua vez, em obediência, portanto, ao contido na Carta Magna, e na Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), no art. 13, § 4º, I, que prescreve a definição da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias (adquiridas de terceiros) entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, determina que deve corresponder ao *valor da entrada mais recente* da mercadoria, assim entendido como o *valor correspondente ao custo de aquisição* da mercadoria a ser incorporada ao *estoque* da empresa.

Concluem que a lei complementar definiu que a base de cálculo deve ter uma *correspondência* com o valor da entrada mais recente e essa correspondência nós encontraremos nos institutos do Direito Privado/Empresarial/Societário ou nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do *custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa* para posterior *transferência* para as suas filiais.

Salientam que Lei instituidora do ICMS de nº 7.014/96, no seu art. 17, § 8º, I, quanto no Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) traz essa mesma definição, ou seja, repete literalmente o que consta da Lei Complementar nº 87/86.

Citam que o jurista Ives Gandra Martins entende que a lei complementar 87/96, não estabelece, nem no art. 13, nem em qualquer outro artigo, um conceito específico para “valor da entrada”. E que diante desta lacuna, a legislação do Estado da Bahia, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, publicada no Diário Oficial do Estado em 18/10/2013, traz à tona a interpretação do que deve ser compreendido por **valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR)**, com suporte nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN).

Ressaltam que a referida Instrução Normativa nº 52/13 não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, portanto, haja vista que apenas importou conceitos já previstos no Direito Privado, sem alterá-los.

Registram que as empresas que transacionam com transferências de mercadorias em operações interestaduais não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais (quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais) e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte (a Empresa) sempre pagará o mesmo valor total de imposto quando se referir a operações de transferências interestaduais.

Discorrem sobre o conceito de “ENTRADA MAIS RECENTE” apresentando doutrina e legislação a respeito e destacam o entendimento da previsto pelo “Comitê de Pronunciamentos Contábeis”.

Dizem que o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 (R1) – Estoques, disponível em http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf, assim dispõem:

“ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (NR)” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).(destaques acrescidos).”

Complementando o Pronunciamento Técnico acima, apresentam diversos posicionamentos doutrinários que dizem apontar quais são as características dos **tributos recuperáveis**, como pode ser visto a seguir:

“[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS, PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se

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. [...]. (g.n.)

[...]

Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação.” (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 126).(destaques acrescidos).

“[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.” (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)

Afirmam que o tributarista Ives Gandra esclarece, em parecer emitido sobre essa matéria, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato "equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa." Todavia, ressaltam que este tributarista defende isto apenas para as operações internas, mas retrucam lembrando que a Empresa continua sendo a mesma quando ocorrem operações interestaduais.

Rematam que não se pode falar em mudança de titularidade da mercadoria objeto dessas transferências, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96 refere-se a mesmos titulares como condição para se operar a citada equivalência.

Explicam que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), pois essas parcelas não são consideradas “*nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga*”.

Asseveram que é assim que está consignado no Direito Empresarial/Comercial ou na doutrina contábil. E que esta é a mais adequada interpretação para definir esse ponto específico. Portanto, o “*Valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Destacam que esse é o mesmo entendimento exarado por Fernanda Ramos Pazello, no artigo sob o título “*Atuações Fiscais de ICMS em transferência interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular*”, publicado em 03.10.2016.

Salientam que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no REsp. 1109298-RS, decidiu que “*Mesmo que ocorram várias transferências entre diversas filiais da mesma empresa, a BC será sempre a mesma ou a original, i.e., o custo da mercadoria produzida.*”

Rematam não restar dúvida de que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que deve ser o valor do custo de aquisição para colocar a mercadoria do estoque da empresa, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido.

Explicam que o “custo de aquisição de mercadorias é composto pelo preço – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. O preço é o valor total da nota fiscal, os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos) e as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial verificados até o desembaraço do bem também compõem o custo de aquisição.”

Classificam e discorrem sobre tributos recuperáveis, com base na doutrina contábil, concluindo

que valor dos impostos e contribuições recuperáveis não se inclui no custo das mercadorias, e que o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Ao final apresentam demonstrativo matemático acerca do tratamento de controle e escrituração contábil para tratamento do estoque em relação aos tributos recuperáveis.

Salientam que a interpretação dada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF) no julgamento do RE 574706, em 15.03.17, seis Ministros do STF votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas. Por ser TRIBUTOS RECUPERÁVEL, o ICMS não faz parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS. Dizem ser exatamente isto o que consta do voto condutor da Min. Carmem Lúcia, Presidente do STF, no referido julgamento.

Rematam que as expressões utilizadas no art. 13, §4º, I da Lei Complementar 87/96 “*hão de ser tomadas no sentido técnico consagrado pela doutrina.*” O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE “*decorre, em si, de um negócio jurídico, de uma operação, importando, por tal motivo, o que percebido por aquele que a realiza, considerada a venda/compra de mercadoria*”. O valor que é recuperável (a exemplo de tributos como o ICMS, PIS E COFINS), não afeta o patrimônio, não faz parte do valor da mercadoria e é registrado em conta PROVISÓRIA na contabilidade da empresa.

Explicam que tem-se que se buscar o sentido técnico-jurídico feito pela Contabilidade (Direito Comercial ou Empresarial) da expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, ou seja, valor de aquisição ou custo de aquisição da mercadoria.

Acrescentam que o conceito de “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*” diz respeito ao valor que efetivamente vai sair dos cofres da empresa quando da compra de uma mercadoria ou tudo que de fato onera a entrada da mercadoria no estoque da empresa.

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

Afirmam que inexistindo na Lei Complementar nº 87/96 a definição do que seja “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria - VCEMR*”, deve-se adotar o que prevê os artigos 109 e 110 do CTN, que transcrevem, para procurar nos institutos do Direito Privado o conceito ou a definição que mais se aproxima dessa expressão.

Dizem que os citados tributos recuperáveis não permanecem no patrimônio do contribuinte, pois não lhes pertencem, não são titulares nem podem disponibilizá-los. São valores apenas que transitam pela contabilidade da empresa, para serem posteriormente repassados ou transferidos para o ente público estatal – União, Estado-membro ou ao Distrito Federal.

Por fim, asseveram que a integração do valor do ICMS, PIS e COFINS na base de cálculo prevista no art. 13, §4º, I da LC 87/96 traz como inaceitável consequência que contribuintes passem a calcular as exações sobre parcelas que não lhes pertencem, mas ao ente público estatal, desconfigurando o quanto previsto nos institutos do direito privado.

Rematam dizendo que a parcela correspondente ao ICMS, PIS e COFINS pagos não tem natureza de despesas ou de custos, mas de simples desembolso provisório, não podendo, em razão disso, compor a base de cálculo do 13, §4º, I da LC 87/96.

Tratando da questão alegada quanto a retroatividade da Instrução Normativa nº 52/2013 do Estado da Bahia, explicam:

Frisam que da mesma forma que a Instrução Normativa nº 52/2013, a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010, é uma norma meramente de caráter procedimental e que ambos procedimentos poderiam se aplicar a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto expressamente nos art. 142 e § 1º do art. 144, ambos do CTN, que reproduzem.

Em relação a alegada não incidência do PIS/COFINS nas transferências interestaduais entre filiais, dizem não fazer nenhum sentido, pois no cálculo todas as operações de transferências foram contempladas com alíquotas zeradas de PIS e COFINS.

Quanto a alegação da não incidência do PIS/COFINS sobre mercadorias beneficiadas pela MP do Bem, dizem que em relação os casos mencionados pela Impugnante, cabe registrar que os efeitos foram produzidos somente a partir de setembro de 2012, conforme descrito a seguir.

Quanto aos Telefones portáteis e roteadores:

Dizem que recalcularam para REDUZIR A ZERO as alíquotas de PIS e COFINS dos telefones portáteis e roteadores no período de 18/09/2012 a 31/12/2012, porém ressaltam que os incisos VII e VIII do ART. 28 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005 não estavam contemplados na sua redação original. Foram, e que só foram incluídos pela lei 12.715 de 17 de setembro de 2012, art. 62, que reproduzem.

Asseveram que no novo DEMONSTRATIVO, o cálculo efetuado contemplou a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, conforme previsto na Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005 - Lei do Bem, Inciso II do ART. 28. Na redação dada pela Lei nº 12.715 de 17 de setembro de 2012, o art. 62 apenas acrescentou detalhes resultando na redução do débito de R\$101.883,74 para R\$101.586,72.

Sob o título de “DAS CONSIDERAÇÕES FINAIS” afirmam que a questão debatida consistiu 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, Portaria, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Dizem que, discute-se ainda, se é correto o procedimento de uma Unidade fazer ampliação indevida da base de cálculo concedendo, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecadar e, no entanto, causar prejuízo ao ente federado de destino das mercadorias que suportará integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembram que o pleno do STF em decisão no RE 572.762-9/SC foi reconhecido que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Ressalta ser isto exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, pois com o indevido alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade do tributo que incidiu na operação de transferência não constitui apenas receita do Estado (origem), mas em função da ampliação da base de cálculo também alcança à parcela do ICMS que pertenceria ao Estado de destino das mercadorias adquiridas de terceiros para posterior comercialização. Citam e reproduzem jurisprudência conform decisão da lavra do Ministro do STF Gilmar Mendes no RE 560626/RS.

Rematam ser vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, via Decisão Normativa, Decreto e Portaria, 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 artigo 155, § 2º, XII, “i) (para o

ICMS); bem como no art. 146, III, "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".

Dizem ser evidente que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis previstas no Direito Privado conforme mencionaram anteriormente e que fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação.

Concluem que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 52/2013, o fez apenas para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas prescrições dos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 e o contido normas contábeis previstas no Direito Privado (Comercial, Empresarial ou Societário), o que deve se compreender por "valor correspondente à entrada mais recente", concluindo que esta expressão é equivalente ao "custo de aquisição".

Concluem pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Auto de Infração, ficando o débito foi reduzido de R\$101.883,74 para R\$101.586,72.

A defesa torna a se pronunciar (fls. 156 a 167), desta feita acerca da informação fiscal relatada e principiam descrevendo a autuação e lembrando os principais temas discutidos em sua peça inicial.

Salienta que os Autuantes refizeram o demonstrativo do débito, corrigindo a partir dos argumentos de defesa apresentados o equívoco do compute na Base de Cálculo do ICMS valores de PIS e COFINS em operações que não há incidência destas contribuições em razão de benefício decorrente do programa de inclusão digital.

Mas ressaltam que a Impugnação apresentada permanece irretocável, razão pela qual deverá prevalecer o entendimento pela improcedência da autuação e reiteram os argumentos defensivos constantes da sua peça vestibular, como:

I. "DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO EM RAZÃO DO EQUIVOCO NO CRITÉRIO DE DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO"

(...)

*"Pois bem, no caso concreto, a Fiscalização tenta sustentar o argumento de que a base de cálculo correta para as operações de transferência realizadas pela Impugnante seria a última entrada da mercadoria **com a exclusão do PIS, COFINS e ICMS**, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).*

Ocorre que, embora reconheça que o critério aplicado para definição da base de cálculo deverá está previsto em Lei Complementar, e que Lei Complementar aplicável ao caso concreto é o art. 13, § 4º, inciso I, da LC nº 87/1996, o i. Agente Autuante ao lavrar o Auto de Infração ora impugnado, está substituindo o critério previsto na referida Lei.

*Em síntese, enquanto a Impugnante aplicou o critério de definição da base de cálculo do ICMS, aquele previsto na LC nº 87/96 para à sua atividade (comércio), qual seja o **"valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria"**, a autuação pretende utilização de um critério que denominou de "custo de aquisição", sem que este critério esteja previsto em Lei Complementar.*

Como podemos ler nas informações fiscais, a aplicação deste critério estaria fundamentada nos "princípios básicos da contabilidade". Contudo, data maxima venia, os princípios gerais da contabilidade não podem ser critério determinante para aplicação de uma base de cálculo de imposto que seja diferente daquela prevista em Lei Complementar.

*Ainda que, por hipótese, admita-se que a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei 87/1996, que fala em "custo da mercadoria produzida", importante frisar que tal base de cálculo é destinada ao **setor industrial, o que não é o caso, uma vez que a Impugnante não dispõe de estabelecimento industrial!***

Portanto, resta claro que há grande diferença entre a base de cálculo prevista na Lei Complementar e a base de cálculo que a Fiscalização pretende aplicar ao caso em análise, de modo que há um equívoco da fiscalização no critério adotado para o cálculo da base do ICMS, por contrariar o princípio da legalidade.

No presente caso, conforme visto acima, a fiscalização adotou como base de cálculo critério não previsto em

*lei tornando o lançamento imprestável, por conter vícios insanáveis, **devendo ser o presente auto de infração julgado improcedente!***

II. “DA INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013”

Aduziu também o i. Agente Fiscal que em verdade a Instrução Normativa 52/2013, apenas interpreta o conceito da expressão “valor correspondente à entrada mais recente”. Alega que o valor utilizado pela Impugnante é maior daquele previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) deveriam ter sido expurgados do “valor da entrada mais recente” da respectiva mercadoria.

Conforme alegado pela Fiscalização, realmente a autuação obedeceu literalmente ao contido na mencionada I.N. Entretanto, não se pode admitir que a aplicação da referida Instrução Normativa resulte em uma base de cálculo de Imposto diferente daquela que é prevista na Lei Complementar, que, como visto acima, é o instrumento normativo adequado para tanto.

E nem se diga que se trata de norma meramente interpretativa. Isto porque, é claro que se esta norma não existisse a base de cálculo aplicada pela Impugnante não seria objeto de autuação, pois atende perfeitamente ao comando emanado da Lei Complementar.

*A mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, **no exercício fiscalizado (2012)**, só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da IN 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional:*

Pautado pela chancela da própria Administração Tributária, a Impugnante sempre realizou o cálculo da base do ICMS nas operações de transferência interestadual de mercadoria entre os seus estabelecimentos, na forma do § 4º, I do art. 13º da Lei Complementar 87/96.

(...)

Assim, ao alterar, repentinamente o seu entendimento, surge uma incoerência no âmago da própria Administração, a qual, por si só, já enseja causa de nulidade do lançamento, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica e a razoabilidade, bem como enseja ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional.

(...)

Com efeito há de se reconhecer, também por este motivo, a impossibilidade da Administração Tributária Estadual proceder à exigência do crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração em discussão, já que o mesmo contraria “norma complementar” expedida pelas autoridades fiscais anteriores.

(...)

*Por fim, caso o entendimento desses Ilustres Julgadores seja pela aplicação retroativa da IN 52/2013, na remotíssima hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, **deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização**, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN:*

*Frise-se que o dispositivo legal acima também foi transcrito pelo i. Fiscal em sua peça contestatória para justificar a aplicação da IN 52/2013. Contudo, o Autuante não destacou a parte mais relevante do dispositivo que diz que, caso seja aplicada a mencionada IN de forma retroativa, **deverá ser excluída a aplicação de penalidade.***

*Portanto, a “interpretação” dada pela IN 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que **o exercício que está sendo fiscalizado é 2012!***

Requer ao final o julgamento pela improcedência da autuação, reiterando todos os argumentos de defesa veiculados na Impugnação.

Os Autuantes apresentam nova informação fiscal, fls. 170 a 200, repetem os argumentos utilizados nas informações anteriores, contudo, inovam às fls.186 a 190 ao acrescentar capítulo com o objetivo de aprofundar a análise sobre o significado da expressão “custo de aquisição”, inclusive apresentando às fls. 189 uma exemplificação dos cálculos quanto ao que entendem sobre o termo e de como procederam no presente levantamento fiscal.

Ao final pedem pela procedência parcial do Auto de Infração.

Na sessão de pauta suplementar ocorrida em 30/11/2017, decidiu a 3ª JFJ remeter o presente processo para atender ao seguinte pedido de diligência:

(...)

“RESOLVEM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal em converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para que seja emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do

ICMS, vez que a matéria em exame neste PAF tendo sido objeto, em processos similares, de reiteradas decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, afastando a aplicação das normas positivadas na Instrução Normativa nº 52/13, prevalecendo na esfera judicial baiana o entendimento de que a expressão “valor da entrada mais recente”, contida na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/97, 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 da mercadoria.

Pede-se também que a PGE informe se as recentes decisões do TJ-Ba em desfavor do Erário foram objeto de interposição de recurso visando à manutenção da interpretação contida nas normas da Instrução Normativa nº 52/13.

Ressalto, ainda, que o referido pedido de parecer encaminhado à PGE tem por lastro normativo as disposições do art. 45, inciso II, do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, c/c o art. 118, inc. I, letra “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.”

(...)

A Procuradoria Geral do Estado se pronuncia às fls. 212 e 213 e opinam pela razoabilidade de sustentabilidade jurídica da autuação e que militam pela manutenção do presente Auto de Infração.

A defesa volta a se pronunciar às fls. 225 a 231 e dia que a Procuradoria Geral emitiu o parecer favorável à manutenção da autuação, transcrevendo excerto do referido pronunciamento.

Afirma que o opinativo da PGE não deve ser mantido, uma vez que os relatores embasam o parecer em uma decisão judicial que foi dada em momento posterior à ocorrência da autuação, pois explica que, sendo assim, não havia como o Contribuinte antever tal modificação.

Evoca a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º e 5º, como também se apoia em doutrina de Canotilho, para arguir a necessidade de estabelecer segurança jurídica nas relações submetidas à regência estatal. Busca apoio também nos princípios da moralidade e da boa-fé.

Reafirma que no presente caso o Contribuinte agiu de acordo com a previsão legal expressa na Lei Complementar nº 87/96, entretanto a administração tributária, através da edição da Instrução Normativa nº 52/13 altera o sentido do texto legal e que uma Instrução Normativa, por sua própria natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto.

Questiona o Parecer da PGE quando este indicar que o precedente proferido pelo TJ/BA nos autos do Processo nº: 0524431-38.2014.8.05.0001, teria sido superado pela decisão proferida nos autos do Processo nº 0553866-57.2014.8.05.0001. Pois, afirma que a PGE não esclarece uma premissa importantíssima que distingue os dois precedentes, no caso citado pela Impugnante há total identidade com o presente caso, pois trata-se de decisão proferida em processo em que o contribuinte é do mesmo ramo de atividade que a Impugnante.

E acrescenta que, por outro lado, o precedente que a PGE pretende aplicar ao presente caso, foi proferido em processo em que o contribuinte é industrial. Tal premissa altera totalmente o contexto posto que a Lei Complementar estabelece bases de cálculo diferentes para industriais ou comerciais.

Remata, resta claro que a instrução normativa guerreada nestes autos sucumbe diante do controle de legalidade exercido pelo Poder Judiciário, o que reforça as razões para cancelamento do presente auto de infração por estes Ilustres Julgadores, evitando-se assim, potencial passivo decorrente de sucumbência judicial.

Frisa que não pretende a impugnante conferir ao acórdão do Tribunal de Justiça efeito vinculante, mas apenas que a sinalização da jurisprudência indica que, nos casos da atividade de comércio, como no caso da Impugnante, não poderá a instrução normativa alterar o conceito de “valor da entrada mais recente”.

Destaca, igualmente, a Procuradoria Fiscal não adentra no tópico do direito, trazido na Impugnação, caso em que se mostra claramente a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por instrução normativa.

Reitera argumentos anteriores de que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário no §4º, I do art. 13º da LC 87/96, e que sendo assim a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do Código tributário Nacional.

E por fim, pede e reitera a Impugnante para que se reconheça e se dê provimento à Impugnação ora apresentada para julgar improcedente o lançamento, posto que o valor utilizado pela Impugnante como base de cálculo das operações fiscalizadas está totalmente de acordo com o inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente”.

Os Autuantes voltam a se pronunciar às fls. 234 a 237 e reiteram o conteúdo das informações anteriores e se pronunciam pela chancela quanto ao parecer exarado às fls. 212 a 213 pela Procuradoria Geral do Estado-PGE. Reafirmam ao final o pleito pela procedência parcial do Auto de Infração em questão.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Preliminarmente devo ressaltar que indefiro o pedido de diligência por estranho ao feito, tendo em vista ter verificado que as informações fiscais prestadas cuidaram de suprir a necessidade de revisão às quais foram devidamente perpetradas pelos Autuantes e de acordo com o escopo das alegações defensivas. Afasto também o pedido de nulidade, pois não observei elementos nos autos que justificasse a nulificação do feito.

Passando a análise dos argumentos defensivos de mérito, inicio pela avaliação do argumento de que a Impugnante utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996. Quanto a este argumento, devo registrar que verifiquei uma divergência interpretativa com relação ao citado regramento que diz a Impugnante haver obedecido.

Sendo assim, esclareço que a celeuma que se estabeleceu decorre da interpretação dispare que se obteve da norma prescrita no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, empreendida por um lado pelos Autuantes e por outro pela Impugnante, maiormente quanto ao conteúdo semântico que encerra a terminologia “entrada mais recente” que esta posta no contexto da referida norma, como vemos a seguir:

“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” (grifei)*

Portanto, constatei que quando a Impugnante afirmou que o estabelecimento remetente utilizou como base de cálculo do ICMS, para fins de transferência interestadual, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no seu estabelecimento, e reitera que a base de cálculo utilizada foi exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, em verdade quer dizer que aquele utilizou como base de cálculo o valor integral da operação constante da nota fiscal de entrada mais recente da mercadoria, pois assim interpretou a terminologia constante da norma retro indicada que expressa “*entrada mais recente da mercadoria*”.

Por outro lado, entretanto, a leitura dos Autuantes, por dizerem não se limitar a simples interpretação literal, e buscar subsídios no ordenamento nacional, bem como na jurisprudência pátria, em doutrinas jurídicas e da Ciência Contábil, pautou-se por adotar a interpretação de que a terminologia “entrada mais recente da mercadoria” jamais poderia se referir ao valor da operação constante da nota fiscal, e sim ao efetivo custo da mercadoria, que para ser alcançado deveria ser apartado do valor da operação as parcelas que não correspondessem ao efetivo custo, quais seriam as parcelas dos impostos recuperáveis como o próprio ICMS, o PIS e o COFINS.

Verifico que entre outras bases a interpretação dos Autuantes tem espeque também na decisão do STF que evocaram relativo ao julgamento do RE 574706, quando restou decidido pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, com amparo na orientação de que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas por se tratar de TRIBUTO RECUPERÁVEL, pois em virtude disso o ICMS não faria parte de receita ou de faturamento da empresa, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do PIS/COFINS.

Sendo assim, adotando o mesmo critério da decisão evocada acima, não resta dúvidas de que devemos apartar as parcelas referentes aos tributos ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo das transferências pois estes tributos também se caracterizam por serem recuperáveis, ou seja não compõem o custo da mercadoria, são escriturados contabilmente em conta de apuração cujo valor a recolher consistirá em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos incidentes na operação de entrada da mercadorias, tal qual ocorre com o ICMS.

Nesse sentido está à orientação interpretativa constante da Instrução Normativa nº 52/2013 adotada pelos Autuantes e que também é alvo de argumento defensivo quando afirma ter esta instrução normativa estabelecido normas sobre base de cálculo de imposto, quando está atribuição é de competência restrita de lei complementar como afirma estar definido na Carta Magna na alínea “a” do inciso III do artigo 146. Contudo, não posso acolher este argumento, pois à toda vista e análise a Instrução Normativa nº 52/2013 em nada inovou acerca da questão, apenas lançou luzes ao procedimento de auditoria fiscal a cargo dos prepostos fiscais da SEFAZ-BA, no sentido de orientar acerca da interpretação de praxe acerca do art. 13 da LC nº 87/96 historicamente adotada pela administração tributária e respaldar eventual procedimento fiscal.

Inclusive, vale ressaltar que a inteligência da Instrução Normativa nº 52/13 tem respaldo da doutrina contábil conforme apontaram os Autuantes que a orientação contida na norma do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), datada de 08.01.2010 demonstra que o raciocínio que dá suporte a interpretação sedimentada pela referida instrução normativa está absolutamente correta.

Não há falar também a decisão do Eg. STJ no Resp nº 1.109.298 repercute apenas nas operações interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial, e que desta forma não alcançaria às operações autuadas que se referem à transferência de um estabelecimento comercial para o estabelecimento da Impugnante que também é comercial. Pois, o que está em voga na decisão em tela é a natureza de imposto recuperável do ICMS que implica em não poder ser adotado na base de cálculo de qualquer outro, por não se tratar de custo nem receita. Afasto assim este argumento defensivo.

Quanto decisão deste CONSEF evocada pela defesa, exarada pela Segunda Câmara de Julgamento, que diz haver julgado improcedente o Auto de Infração nº 206891.0054/14-2, lavrado COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO) em caso idêntico e em sentido contrário à inteligência da Instrução Normativa nº 52/2013, é cediço que a jurisprudência hodierna deste CONSEF se afastou diametralmente do paradigma trazido pela Impugnante, como também mudou em favor do correção da Instrução Normativa nº 52/2013 a decisão do TJBA na apelação do Processo número: 0524431-38.2014.8.05.0001. Portanto, rechaço estes argumentos defensivos, tanto a justiça baiana quanto às decisões deste CONSEF caminham no sentido de apoio à interpretação dada pela Instrução Normativa nº 52/2013 ao referido dispositivo da LC 87/96.

De referência a arguição da impossibilidade de aplicação retroativa da interpretação dada pelo fisco ao art. 13, §4º, I, da LC 87/96, à luz da Instrução Normativa nº 52/2013, observo que em primeiro que esse sempre foi o entendimento majoritário da SEFAZ, e que a referida instrução veio apenas tornar hegemônica e imprimir ao referido entendimento o caráter impositivo e vinculativo à atividade de auditoria fiscal. Em segundo, é por demais cediço, que a doutrina e jurisprudência considera com espeque nos artigos 100, 106, inciso I e 96 do CTN, que norma meramente interpretativa tem efeitos retroativos, tendo em vista que em nada inova apenas confere ao texto legal uma interpretação que se quer hegemônica e incontroversa. Sendo assim não prospera o argumento da Impugnante de que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013.

Também não merece apoio o argumento de que a postura reiterada da Administração em não proceder autuações em relação ao objeto do presente lançamento de crédito fiscal em auditorias realizadas anteriormente na empresa, comprovaria a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, no exercício fiscalizado (2012), e que quando a Administração Tributária chancela o critério adotado por um logo período de tempo, estaria expedindo “norma complementar”, pois o ato administrativo realizado de forma irregular não produz efeitos, é nulo. Ademais, uma auditoria fiscal é feita por amostragem, e o fato de não ter alcança esta questão nos exercícios anteriores não significa que o chancelou. Assim, não há falar em ofensa à segurança jurídica e à razoabilidade.

Por fim, coaduna do entendimento pela aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, na hipótese de se entender que a mesma possui caráter meramente interpretativo, razão pela qual deverá, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN, que reproduziu.

Destarte, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, por reconhecer o acerto da revisão fiscal perpetrada pelos Autuantes referendando a proposição de redução do débito de R\$101.883,74 para R\$101.586,72. E pelo afastamento da multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN, considerando o caráter meramente interpretativo da Instrução Normativa nº 52/2013.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3073/16-4**, lavrado contra a empresa **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.586,72**, sem incidência da multa de 60%, prevista em conformidade do art. 106, I, do CTN e interpretação da Instrução Normativa nº 52/2013, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de junho de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JULGADOR