

PROCESSO - A. I. N° 206891.3073/16-4
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ªJJF nº 0099-02/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/08/2019

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0168-11/19**

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. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face da decisão prolatada pela 2ª JJF, através o Acórdão JJF nº 0099-02/18, que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração, lavrado em 14.12.2016, dado ciência em 15.12.2016, determinando o recolhimento de ICMS no montante de R\$101.586,72, pelo cometimento da seguinte infração:

Infração 01

Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo.

Complementando afirma a autuação:

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.

Analizando a Defesa apresentada pela autuada, fls. 32 a 54, a primeira Informação Fiscal, fls. 106 a 142, a primeira Manifestação da autuada, fls. 156 a 167, a segunda Informação Fiscal, fls. 170 a 200, o pedido de Diligência à PGE/PROFIS solicitado pela 3ª JJF, fls. 206 a 207v, o parecer emitido pela PGE/PROFIS, fls. 212 a 213v, o Acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça da Bahia, fls. 214 a 221, a segunda Manifestação da autuada, fls. 225 a 231, a terceira Informação Fiscal, fls. 234 a 236v, assim se pronunciou a 2ª JJF:

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 tese 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 esquecido 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 dúvida 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 repercuta 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 da 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 incontrovertida. 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 alcançado 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.

Ciente da decisão acima, inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 243 a 256, buscando desconstituir a mesma e a sua reforma.

De início, a Recorrente informa da legalidade e tempestividade da sua peça recursiva, fundamentada no que dispõe o RPAF no artigo 169, I, “b”, portanto, atendendo aos pressupostos de admissibilidade e passível de apreciação.

Discorre a Recorrente a respeito da autuação e do julgamento proferido pela 2ª JJF, insurgindo-se contra a decisão e afirmando ser a mesma desprovida de legalidade, voltando, como em sua peça defensiva inicial, a pugnar pela improcedência da mesma.

Afirma a Recorrente que a base de cálculo para transferência entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa está definida na Lei Complementar 87/96, que assim determina:

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;

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.

Diante do que dispõe a LC87/96, afirma a Recorrente 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 será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).”

Destaca que tem sua atividade unicamente mercantil, atuando no ramo de “comércio varejista” onde comercializa produtos que, por vezes, são oriundos de Centros de Distribuição da empresa ou de filiais, entendendo que “operação anterior” trata-se da relativa às aquisições destes centros de distribuição, ou das filiais, e seus fornecedores, e, que as transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não configuram ato mercantil, por não ocorrer transferência de propriedade.

Afirma que, diante do determinado pela LC 87/96, o disposto no Parágrafo 4º, inciso I, é o correto para aplicação nas transferências, como no caso em lide.

Critica o fato de a autuação ter como base para lhe imputar a infração o determinado na Instrução Normativa 52/2013, que, afirma, veio a criar uma outra modalidade de cálculo, que a própria

fiscalização denomina de “custo de aquisição”, que seria apurada tomando-se por base o valor nominal da mercadoria, com a exclusão dos valores correspondentes aos tributos ICMS, PIS e COFINS, adicionando-se em seguida o ICMS, com base na alíquota interestadual.

Surpreende-se a Recorrente com a afirmativa do julgador de piso quando afirma: *“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 a COFINS”*, afirmando que “custo da mercadoria vendida”, não pode se confundir com o que se tem nas normas fiscais e contábeis “custo”, que diz respeito à mercadoria produzida.

A Recorrente destaca que o conceito contábil de “custo” implica na exclusão dos tributos recuperáveis, mas, que, na lide não está em questionamento a conceituação do que venha a ser custo, e sim a sua aplicabilidade nas operações que deram causa à autuação, que não encontra respaldo na legislação pertinente, seja a LC 87/96, seja na legislação ordinária baiana.

Aduz a Recorrente que agir como pretendem os autuantes, corroborados pela decisão da 2ª JJF, implica em praticar conduta constitucional, por admitir que uma Instrução Normativa, que só tem poder de ordenamento interno da entidade estadual, venha a superar o que é determinado por Lei Complementar e pela própria Constituição Federal.

Afirma ainda, a Recorrente, que diferentemente não poderia agir, pois fugiria ao princípio da legalidade que deve nortear o comportamento do contribuinte, e que, em assim agindo, não poderia sofrer qualquer punição por parte da fiscalização, como é o caso em lide.

Sequenciando, a Recorrente trata da ***IMPOSSIBILIDADE DE ALTERAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS POR INSTRUÇÃO NORMATIVA***, quando afirma que sem sua adoção pelo Fisco baiano não ensejaria as divergências entre ele e os contribuintes, ainda mais quando se trata de aplicação retroativa das suas formulações, estranhando a afirmativa do julgador de piso que a mesma *“não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, e que diante disto, a aplicação da referida IN nº 52/2013 é válida e não traz inovações ao ordenamento jurídico, apenas lucidez à legislação complementar.”*

Referindo-se à afirmativa acima, a Recorrente apresenta:

In casu, tal afirmação merece ser revista, ora, se referida Instrução Normativa não trouxesse nenhuma inovação, o Auto de Infração ora debatido não existiria, pois é ele que indica a aplicação do conceito contábil de custo ao termo “valor de entrada”!

Analizando o poder da “Instrução Normativa”, cita a afirmativa do Professor Alexandre Mazza, que assim se expressa quanto ao tema:

“as instruções normativas são atos expedidos pelo superior hierárquico e destinada aos seus subordinados, são ordens escritas e gerais para disciplina e execução de determinado serviço público”.

Faz ciência a Recorrente do princípio da hierarquia das leis, destacando que a Lei maior é a Constituição Federal, seguida dos Tratados Internacionais, Leis Complementares e Leis Ordinárias, não havendo como a Instrução Normativa superar qualquer uma delas para determinar bases contrárias ao já estabelecido, destacando:

Se o Legislador entendesse que o “valor da entrada mais recente” e o “custo da mercadoria” fossem idênticos, assim o teria escrito na Lei, e não dividindo as duas hipóteses em dois incisos. Contudo, não foi isso que o legislador complementar fez, objetivando entendimentos diferentes para cada terminologia, não podendo a Recorrente sofrer por ter praticado conduta estritamente Legal e Típica.

Continuando sua peça recursiva, a Recorrente passa a tratar de ***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***.

Tratando do pressuposto acima, aduz a Recorrente, que mesmo na possibilidade de acatar a supremacia da Instrução Normativa sobre a Lei Complementar, restaria ainda a impossibilidade da sua aplicação com efeito retroativo, pois, com base no que determina o CTN no artigo 146, a sua vigência dar-se-ia a partir de 15 de agosto de 2013, quando os fatos geradores dizem respeito ao exercício de 2012.

Transcreve a Recorrente o que determina o CTN no artigo 146, como abaixo:

Art. 146. 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.

Entende a Recorrente que a administração pública ao alterar repentinamente o seu entendimento de relação à forma de agir, determina o surgimento de uma incoerência no âmago da própria administração, o que enseja causa à nulidade dos atos praticados, por irem de encontro aos princípios constitucionais e fugirem aos princípios da segurança jurídica e da razoabilidade, como preceitua o artigo 100, do CTN.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente apresenta o que denomina DOS PEDIDOS:

Por todo o exposto, requer a Recorrente que se dignem Vossas Senhorias a dar provimento ao presente recurso voluntário e decidir pela improcedência total do Auto de Infração epigrafado; como manter o afastamento da multa pelo que preceitua o art. 106, I, do CTN, considerando o caráter meramente interpretativo da Instrução Normativa nº 52/2013.

VOTO VENCIDO

A lide em questão diz respeito à interpretação de qual deva ser a base de cálculo a praticar-se nas operações de transferências de “mercadorias” entre estabelecimentos da mesma empresa, em operações interestaduais.

Destaque-se inicialmente o que venham a ser empresa (sociedade empresária) e estabelecimento.

Sociedade Empresária é aquela que exerce atividade econômica organizada, ou seja, como situa o Código Civil Brasileiro no artigo 982: “*tem por objeto o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro (art. 967)*”.

Conforme o jurista Fábio Ulhôa Coelho, a empresa é a atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços. Sendo uma atividade, a empresa não tem a natureza jurídica de sujeito de direito nem de coisa. Em outros termos, não se confunde com o empresário (sujeito) nem com o estabelecimento empresarial (coisa).

Já o conceito de “estabelecimento” está contido no Código Civil no artigo 1142 que assim define:

“Considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”

Para fins de registro e fins tributários, a empresa pode ser configurada por apenas um estabelecimento ou vários, de acordo com a sua amplitude de atuação e desejo dos seus “sócios”, porém o registro é centralizado, através o DREI e a Receita Federal em NIRE Central e um CNPJ raiz.

Determinando a empresa, através instrumentos próprios, a criação de filiais (estabelecimentos) que são extensão da Matriz, recebem os mesmos números de registros identificadores, sempre dependentes do registro maior, o da Matriz, sendo que no âmbito da Receita Federal mantém-se o CNPJ raiz, dele derivando numericamente as filiais criadas.

Para efeito dos tributos federais, considera-se base de cálculo o somatório das receitas de todos os estabelecimentos, concentrando-se a sua apuração no estabelecimento Matriz, incorrendo, a exceção do IPI, a apuração por estabelecimento, individualmente.

Em se tratando de tributos estaduais, cada estabelecimento tem sua independência fiscal, devendo o ICMS ser calculado com base no faturamento de cada um, exceção especial quando os Estados facultam a centralização das inscrições.

Ao determinarem os autuantes a aplicação do que determina a Instrução Normativa nº 52/2013, como competente para estabelecer base de cálculo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, além de afrontar o ordenamento jurídico ao querer se por acima das leis maiores, imiscui-se na determinação de cálculo de tributos federais, no caso o PIS e a COFINS, competência que não têm os Estados.

As transferências entre estabelecimentos da mesma empresa não determina a geração de débitos

ou de créditos referente ao PIS e a COFINS dentre eles, haja vista a apuração ser efetuada em um todo da empresa, ocorrendo que a Instrução Normativa nº 52/2013, ao tentar normatizar forma de apuração de base de cálculo, demonstra total desconhecimento da legislação do PIS e da COFINS, o que é defendido pelos autuantes.

O PIS e a COFINS são passíveis de 2 tipos de apuração: Cumulativo e Não Cumulativo, o que parece ser desconhecido dos autuantes. No regime Cumulativo ocorre a tributação da Receita com base nas alíquotas de 0,65% e 3,00%, respectivamente para o PIS e a COFINS, inexistindo a concessão de créditos, mesmo entre estabelecimentos de empresas diferentes. Já no regime Não Cumulativo, a aquisição de produtos e/ou mercadorias por uma empresa de outra (não confundir com estabelecimento), enseja a obtenção de créditos com base nas alíquotas de 1,65% e 7,60%, de PIS e COFINS, respectivamente, as mesmas que incidem, a título de débito, sobre a apuração da sua Receita Tributável.

Desejar, como desejam os autuantes, excluir da base de cálculo nas transferências interestaduais os denominados “impostos recuperáveis”, em operações entre estabelecimentos da mesma empresa, também assim estar-se-ia obrigado nas operações internas. Saliente-se que, com exceção da indigitada Instrução Normativa, em nenhum regramento se encontra tal determinação.

A aceitar-se a aplicação do que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, no caso, equiparar-se-ia a aplicar o que determina a Súmula 166, não acatando créditos do ICMS sobre as transferências interestaduais, no Estado de destino, o que se configura como, tão somente, escorchar o contribuinte, que se vê obrigado a recolher o tributo sobre as saídas no Estado de origem, e ter sua base de cálculo majorada, para fins de créditos no Estado da Bahia, em função do que defendem os autuantes.

Como bem destacado pela Recorrente, a base de cálculo para tributação das operações entre estabelecimentos da mesma empresa está contida na Lei Complementar 87/96, que assim determina:

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;

Saliente-se que a legislação tributária baiana, exceção à Instrução Normativa nº 52/2013, muito embora tenha o Estado a prerrogativa de legislar a respeito do ICMS, não podendo, porém, conflitar com as leis superiores, não intentou tal desiderato.

Aceitar-se que instrumentos voltados para orientação interna de funcionamento dos órgãos públicos tenham a capacidade de alterar legislação superior, é aceitar o estabelecimento do caos no ordenamento jurídico, em especial no âmbito tributário, quando ficaria a sociedade sujeita ao entendimento, ou, bom ou mau humor dos detentores dos cargos diretivos fiscais.

Convicto da impropriedade de utilização do que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, não só por não ter o condão de superar a LC 87/96, assim como estabelecer a “retroatividade maligna” para determinar base de cálculo de qualquer tipo de operação industrial ou mercantil, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração em apreço.

VOTO VENCEDOR

Divirjo, com a devida *venia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário, o qual se fundamenta nas razões acima expostas, especialmente por entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96, assim como estabelecer a “retroatividade maligna” para determinar base de cálculo de qualquer tipo de operação industrial ou mercantil..

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo

superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, adquirida do remetente junto ao fornecedor e posteriormente transferida para a filial na Bahia, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

De início, verifica-se que, da análise das peças processuais, as mercadorias constantes no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e foi considerado para a operação o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito, ora em análise, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis.

Já o contribuinte entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada, consoante previsão legal.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o PIS, COFINS e ICMS integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

No caso concreto, verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, sendo desconsiderada qualquer despesa, ainda mais com o agravante de ser recuperável, razão para não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas recuperáveis.

Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor da entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, inerente ao *custo de aquisição*, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbada da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente estabelecido no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Em consequência, em razão da intelecção de que *entrada mais recente da mercadoria* equivale ao “*custo de aquisição*” para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “*custo*

primário de produção” para o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócula a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da IN nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo ínsito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a IN nº 52/2103 em nada inovou.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, conforme Acórdãos apensados aos autos.

Por fim, no que diz respeita à multa, considerando 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 estivesse sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência, cujo entendimento só veio a tona a partir da IN nº 52/13, com a orientação acerca da necessária interpretação do art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Considerando, ainda, que o parágrafo único do art. 100 do CTN estabelece que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, não se pode olvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo recorrente nas transferências era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Diante de tais considerações, acolho posição da Decisão recorrida para exclusão da imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3073/16-4**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$101.586,72**, sem imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN.

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

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Rosenvaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

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