

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0076/17-0  
**RECORRENTE** - NOVA CASA BAHIA S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0102-01/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 22/08/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0178-11/19

**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. Acolhido o pedido recursal para exclusão da imposição de penalidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pela Recorrente em face da decisão prolatada pela 1ª JJF, através o Acórdão JJF nº 0102-01/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 15.12.2017, dado ciência em 21.12.2017, determinando o recolhimento de ICMS no montante de R\$166.185,54, 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 na impugnação, fls. 55 a 76, e a Informação Fiscal, fls. 140 a 147, assim se pronunciou a 1ª JJF pela Procedência da autuação:

### *VOTO*

*Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimentos da mesma empresa, localizados em outros Estados da Federação, tributadas pela alíquota de 7%, cujas aquisições do estabelecimento remetente foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.*

*A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.*

*Em síntese, entendeu a fiscalização que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, com a exclusão dos tributos recuperáveis.*

*O débito apurado corresponde ao período de janeiro a abril de 2013, totalizando R\$166.185,54. Os demonstrativos que instruem a exigência estão acostados aos autos, de forma simplificada, às fls. 06/13; a*

integralidade das operações, na mídia CD, à fl. 05, entregues ao contribuinte, conforme recibo, fl.04.

O contribuinte, em suas razões, preliminarmente, requer a nulidade do Auto de Infração, alegando ofensa à Segurança Jurídica e ao Princípio da razoabilidade, observada na mudança repentina de critério jurídico adotado por longo tempo pela administração tributária, com a edição da Instrução Normativa nº 52/13.

Rejeito o pedido de nulidade solicitado pelo contribuinte autuado, uma vez que não houve, em absoluto, qualquer ofensa ao conjunto de princípios que informam a garantia aos direitos do contribuinte, a segurança jurídica, a razoabilidade, na apuração da verdade tributária. A repercussão material dos efeitos da Instrução Normativa nº 52/13 será analisada, nas linhas procedentes. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Corrobora tal entendimento o fato de que os demonstrativos fiscais que servem de suporte à exigência indicam com clareza as infrações destacadas pela fiscalização e a discriminação de cada operação, objeto da lide tributária, possibilitando ao autuado impugná-la com suas razões, da forma e com os elementos que dispunha e entenda necessários à sua defesa.

Indefiro o pedido de diligência solicitado pelo autuado a fim de que pudessem ser verificadas, no demonstrativo fiscal, as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de transferência de mercadorias entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital. Para esse fato, não há necessidade do procedimento diligencial, uma vez que o demonstrativo do débito que deu corpo à autuação discriminou todas as operações que se sujeitaram aos ajustes de base de cálculo pela Fiscalização deste Estado.

O próprio autuado poderia segregar as operações onde não coubesse o expurgo das contribuições do PIS e do COFINS, nas duas modalidades que citou. Os exemplos apontados por amostragem não impedem a apreciação da demanda fiscal, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção do relator, conforme disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99.

No mérito, a infração é descrita como utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo. Em outras palavras, explica à fiscalização que se trata de estorno de crédito de imposto, em decorrência de base de cálculo superior ao previsto no inciso I do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. O valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao seu custo de aquisição para a composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual.

Tais operações são oriundas exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), localizados em outros Estados da Federação, com destino à filial situada na Bahia. Levantado o valor creditado a maior nos livros de entradas do autuado, providenciou-se o “estorno” com a subsequente exigência do imposto devido menor do que o previsto em lei.

Fulcro da exigência, art. 13º, §4º, I da LC 87/96 (teor reproduzido no Estado da Bahia, através do art. 17, §8º, I da Lei nº 7014/96), estabelecendo que “Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Consoante previsão expressa no art. 155, §2º, inciso XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

[...]

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

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

Logo, em se tratando de crédito fiscal das operações interestaduais envolvendo mercadorias transferidas para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal objetivou apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A fim de esclarecer a dimensão da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos acima aventado e o crédito fiscal admitido no estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa nº 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

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

*Entendo que esta regra se coaduna com a melhor prática contábil. No momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:*

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;*
- (ii) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição.*

*Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado será levado ao sistema de conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto cobrado na aquisição.*

*O valor correspondente à entrada mais recente coincide com o conceito de “custo comercial”, compreendido como o valor desembolsado pelo empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Não existindo qualquer confusão com o chamado “custo industrial”, conforme consignou em sua defesa, o autuado. Dessa forma, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor - custo, em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes.*

*Incabível a argumentação defensiva de que, por equívoco, a Fiscalização equiparou os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente”, previstos na LC 87/96. De fato, o “custo da mercadoria produzida”, delineado no inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei 87/96 é destinado ao setor industrial, o que não é o caso.*

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

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

*O contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado na unidade federada de origem, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado de destino, no caso, a Bahia, maior que o estabelecido na legislação, configurando utilização indevida de crédito.*

*Em nova síntese, defende o autuado que em tais operações, o valor da “entrada mais recente” deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, com a inclusão dos tributos recuperáveis que foram pagos na aquisição, uma vez que representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem, devendo, pois, serem computados na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.*

*O Fisco entendeu diversamente que a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, com a inclusão dos aludidos impostos recuperáveis, ensejando um crédito fiscal superior ao devido quando da transferência das mercadorias descritas no presente levantamento fiscal.*

*E ainda que haja decisões em sentido contrário, o posicionamento prevalente sobre essa matéria nos julgados do CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 228-03/13, JJF Nº 0291-03/16, JJF Nº 0268-03/16, JJF Nº 0268-03/16, CJF Nº 0327-11/15, e CJF Nº 057-11/16.*

*A decisão judicial invocada pelo contribuinte, Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em contrário, confirma o acerto fiscal, concluindo que “a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir que 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 de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte”.*

*Não há como validar as arguições do sujeito passivo acerca do alcance da Instrução Normativa nº 52/13; pela improcedência do Auto de Infração, cuja base de cálculo teria sido alterada pela aludida Instrução; que não cabe sua aplicação retroativa ou ainda, observado seu caráter meramente interpretativo, deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN.*

*O débito apurado, no presente caso, corresponde ao período de janeiro a abril de 2013, antes, inclusive da edição da aludida norma complementar.*

*A Instrução Normativa nº 52/13, publicada no Diário Oficial do Estado, em 18.10.2013, pela Superintendência da Administração Tributária do Estado da Bahia, esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido no estabelecimento baiano da mesma empresa, destinatário da mercadoria.*

*No entanto, a aludida norma não tem a pretensão (e nem poderia ter) de estabelecer base de cálculo ou modificar a eficácia da Lei Complementar, repercutindo, inclusive, em tempos passados. Entendo que o inciso I do art. 106, CTN, questionado pelo autuado, está se referindo exclusivamente às interpretações autênticas, aquelas emanadas do próprio poder legislativo. Lei, em sentido estrito. Senão vejamos:*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, que complementa outra norma administrativa. Apenas isso. Nada mais. Não tem força para dizer diversamente das Leis ou decretos, pois com tais normas deve guardar consonância.*

*Como já repetido em vários momentos, a base de cálculo da presente exigência tem fundamento no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, recepcionado na legislação do ICMS desse Estado da Bahia, através do art. 17, §8º, I da Lei nº 7014/96.*

*Por conseguinte, não há qualquer espaço para “excluir a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”, conforme o comando do CTN, porque não trouxe a Instrução Normativa nº 52/2013 qualquer inovação, interpretação, que atraísse a retroação para deixar de punir aqueles que supostamente tenham cometido alguma infração que, anteriormente, não estava devidamente esclarecida como tal. Assim, não terá qualquer efeito na multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, em face à Instrução Normativa nº 52/2013.*

*Sobre a aludida norma complementar, diz o TJBA, na mesma decisão (Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001) que a mesma 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 do caso presente, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.*

*No que diz respeito às operações de transferências de mercadorias beneficiadas com o incentivo do Programa de Inclusão Digital criado pela Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, questionadas na impugnação, verifico que os Auditores Fiscais laboraram com correção e não incluíram na exigência as operações beneficiadas com a tributação diferenciada do PIS e COFINS,*

*Nestes termos, resta devidamente caracterizada a autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, a mais que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido, corrigido pela fiscalização, através do presente lançamento de ofício.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Ciente da decisão acima, inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 175 a 188, 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 1<sup>a</sup> 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: “**jámais 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 LC87/96, seja na legislação ordinária baiana.

Aduz a Recorrente que agir como pretendem os autuantes, corroborados pela decisão da 1<sup>a</sup> 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 nº52/2013 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, DALC87/96, 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 período de 02 à 05/2013.

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

O foco da questão em discussão 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.

Sucede que, sobre o tema, este relator já firmou seu posicionamento em decisões de processos similares e considerando a perfeita identidade da matéria analisada neste feito com a de outras autuações já apreciadas neste Colegiado, adoto por fundamento, para dissentir do julgamento de 1ª Instância, o Voto proferido no Acórdão - 01/19, da lavra do eminente Conselheiro JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS, o qual foi por mim encampado na oportunidade daquele julgamento, e que transcrevo a seguir:

*“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 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 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 desiderado.

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 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”.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, reconhecendo a improcedência da ação fiscal.

## **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, repõe-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 exacerbação 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 inócuas a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa 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 Instrução Normativa 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 respeito 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 Instrução Normativa 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 o pedido ínsito no Recurso Voluntário para exclusão da imposição de penalidade, cobrança de juros de mora e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, porém, nos termos previstos no parágrafo único do art. 100 do CTN.

Do exposto, voto pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário para julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, em razão da exclusão da 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 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0076/17-0**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$166.185,54**, 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: Valnei Sousa Freire, José Rosenvaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS