

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0077/17-7
RECORRENTE - VIA VAREJO S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0097-01/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0209-11/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. Discordo do Recorrente quando diz que tal método não está previsto em lei e não encontra amparo no artigo 13º, §4º da Lei Complementar nº 87/96, pois entendo que os incisos I e II, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis. A jurisprudência deste Conselho está se firmando no sentido de manter a procedência destes lançamentos, notadamente a partir de decisões judiciais que acolheram a procedência da autuação, embora deva reconhecer que ainda nenhum dos processos transitou em julgado. De forma exemplificada, trago abaixo, trecho de decisão judicial convalidando os julgamentos deste Conselho de Fazenda. Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento apenas no período de maio a setembro de 2013, antes do advento da Instrução Normativa. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência para a revisão dos cálculos. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 14.12.2017, para constituir crédito tributário, no valor de R\$276.667,83, em face da apuração da irregularidade à legislação do ICMS, assim, descrita: *“Utilizou indevidamente 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”*.

Consta ainda 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, valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual, oriundas direta exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à filial localizada neste Estado. Estorno de crédito a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor do que o previsto em lei.

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos termos abaixo colacionados:

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 nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro, 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.

O debito apurado corresponde ao período de maio a dezembro de 2013, totalizando R\$276.667,83. Os demonstrativos que instruem a exigência estão acostados aos autos, de forma simplificada, às fls. 07/13; a integralidade das operações, na mídia CD, à fl. 06, entregues ao contribuinte, conforme recibo, fl.04.

O contribuinte, em suas razões, preliminarmente requer a nulidade do Auto de Infração, por 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 dos efeitos da Instrução Normativa nº 52/13 será analisada, nas linhas subseqüentes. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39 do 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.

Corroborar tal entendimento o fato de que os demonstrativos fiscais que servem de suporte à exigência indicarem com clareza as infrações destacadas pela fiscalização e 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 solicitada pelo autuado para que sejam verificadas, no demonstrativo fiscal, 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. Para esse fito, não há necessidade do procedimento diligencial, uma vez que o demonstrativo do debito 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 a 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 corresponde 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), com destino à filial localizada neste Estado. Levantado o valor creditado a maior nos livros de entradas, providencia-se o “estorno”, com a subsequente apuração e exigência do imposto, devido menor do que o previsto em lei.

Fulcro da exigência: art. 13º, §4º, I da LC 87/96, ao estabelecer 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 em 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 relativo às 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, (cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, §8º, inciso I da Lei nº 7.014/96). Portanto, observo que o levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Objetivando esclarecer a dimensão da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 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 as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois 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 processo de conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

O valor correspondente à entrada mais recente é coincidente com o conceito de “custo comercial”, posto que este foi o valor desembolsado pelo empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Todavia, 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. Portanto, insubsistentes os argumentos empresariais quando afirmou que o conceito relacionada ao valor da entrada mais recente nada tem a ver com o conceito de custo, que seria somente aplicável nas hipóteses de operações realizadas em estabelecimentos industriais, posto que o conceito de custo estaria atrelado à atividade fabril.

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 nas 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).

Entretanto, 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 Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Em conclusão: 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 da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito. Não há como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte, em especial, considerando as disposições contidas na IN nº 52/13.

Convém observar ainda que a citada Instrução Normativa, mesmo tendo sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores do presente Auto de Infração, é uma norma interpretativa, retroagindo as suas disposições, conforme prescreve o art. 106, inc. I, do CTN (Código Tributário Nacional). Não há, portanto, falar em cancelamento de multa punitiva, juros e correções correspondentes, relativamente aos fatos geradores, até a data da aludida Instrução, como reclamou o autuado.

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

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

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos seguintes fundamentos:

Inicialmente, informa a tempestividade da peça recursal e tece um breve relato dos fatos.

No mérito, explica 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).

Salienta que a Recorrente, que atua no comércio varejista, comercializa produtos que, por vezes, são originados dos Centros de Distribuição (mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade). Logo, o inciso a ser aplicado no caso em tela é, indubitavelmente, o §4º, inciso I, da LC 87/96, haja vista que o inciso II trata de estabelecimento industrial e inciso III trata de matéria prima.

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

Todavia, critica a recorrente que a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que 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”. Isto é, 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).

Assevera que se o legislador quisesse entender como o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” e “custo da mercadoria” idênticos, teria tipificado na Lei de forma idêntica! Mas assim não fez, deixando claro que o termo “custo” é aplicável apenas a base de cálculo da “mercadoria produzida”.

Assim, explica 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.

Alega que o conceito contábil da expressão “custo” leva ao raciocínio pela exclusão das despesas recuperáveis, contudo, o que está em discussão no presente processo não é o conceito contábil de “custo”, mas sim a inaplicabilidade do referido termo ao caso concreto por ausência de previsão na lei complementar. Isso porque, quer na Lei Complementar 87/96, quer 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.

Deste modo, defende a recorrente que não pode a Administração Pública exigir conduta divergente da que foi executada pela Recorrente, que agiu com total embasamento e lucidez no princípio da Legalidade.

Frisa que a Legalidade se estrutura tal como as regras jurídicas, e a sanção para o ato desprovido de amparo legal é a nulidade, o que ocorrerá caso a Base de Cálculo seja definida por Instrução Normativa nº 52/2013 que supera Lei Complementar e a própria Constituição Federal.

Assevera, mais uma vez, que tal arbitrariedade não pode ser aceita por este Eg. Conselho de Fazenda, haja vista a ocorrência do equívoco cometido pelo i. Agente Fiscal ao enquadrar a definição da Base de Cálculo da Recorrente em um inciso divergente do pretendido pelo Legislador. Desta forma, não poderia e nem deveria o Contribuinte agir de maneira estranha à Lei Complementar nº 87/96, art. 13, §4º, inciso I, razão pela qual o Auto epígrafado não merece prosperar!

Ademais, salienta a impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS por Instrução Normativa e destaca que a divergência entre a base de cálculo adotada pela Recorrente e a base de cálculo pretendia pela fiscalização decorre exclusivamente da aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, isto é, se não houvesse a instrução normativa, a divergência ora em debate não existiria.

Quanto a afirmação do autuante de que a Instrução Normativa nº 52/2013 não trouxe nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo, e que diante disto, a aplicação da referida Instrução Normativa nº 52/2013 é válida e não traz inovações ao ordenamento jurídico, apenas lucidez à legislação complementar, rebate afirmando que tal afirmação merece ser revista, uma vez que, se a 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”!

Cita julgado da 2ª CJP, no qual em caso idêntico do mesmo contribuinte, ora recorrente, já definiu que a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode sobrepor a lei. E que tal entendimento encontra-se em consonância com o que vem sendo entendido pelo TJBA.

Deste modo, salienta que decidir em sentido contrário implicaria em submeter o Estado da Bahia ao ônus da sucumbência. Cita claramente este risco em trecho da brilhante sentença proferida no processo citado no bojo da peça recursal.

Discorre sobre a afirmativa de que Instrução Normativa, por sua própria natureza, não pode ter força para ocasionar uma divergência sobre a correta base de cálculo de um imposto, citando doutrinadores para corroborar o entendimento exposto.

Ato contínuo, esclarece 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. 13 da LC 87/96, e que a postura reiterada da Administração pode ser confirmada pelo termo de encerramento de fiscalização contido no Livro de Ocorrência da Recorrente e que a mudança do critério jurídico é extremamente relevante, só poderá produzir efeitos a partir de 15 de agosto de 2013, a teor do art. 146 do CTN.

Que o Julgador que a Instrução Normativa nº 52/2013 veio apenas tornar “hegemônica” e imprimir ao referido entendimento o caráter impositivo e vinculativo, *in casu*, não se mostra verídica referida citação, haja vista que a alteração da Base de Cálculo se deve exclusivamente à interpretação trazida pela Instrução Normativa nº 52/2013.

Salienta que a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, parte dos períodos fiscalizados (06 à 08/2013), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 18 de outubro de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional.

Assim, 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, requer a Recorrente que se dignem Vossas Senhorias a dar provimento ao presente Recurso Voluntário e decidir pela improcedência total do Auto de Infração epígrafado; 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.

Em Sessão de Julgamento realizada em 18/04/2019, esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela conversão do feito em diligência à PGE/PROFIS para emissão de opinativo jurídico sobre a questão da Instrução Normativa nº 52/2013 trazida aos autos.

Em resposta, proferida pelo i. Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, entende que a instrução normativa é apenas uma orientação interna da Administração Pública para seus servidores, não se podendo falar, deste modo, em retroação ou não.

Ademais, diz que a proibição da retroatividade sempre estará imbricada a uma norma legal (seja material, seja formal) nunca a uma orientação da Administração Pública, sob pena de arriscado engessamento das rotinas do poder público.

Quanto a matéria da exclusão das contribuições do PIS e da COFINS do valor da operação de transferência de mercadorias, aduz que diante da possibilidade, em determinadas situações da sua recuperação na fase posterior de circulação do bem até o consumo final, motivo pelo qual defende que não se pode transferir algo que está inserido artificialmente numa base real.

Finaliza afirmando que admitir-se a não exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo, seria ferir a técnica da não cumulatividade, regime este permeado sempre pela lógica do real desembolso financeiro.

Cita decisões dos tribunais superiores sobre a matéria.

VOTO VENCIDO

O Auto de Infração imputou ao sujeito passivo o cometimento da seguinte infração: *“Utilizou indevidamente 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”*.

Explicou a autuação que o presente auto 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, valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual, oriundas direta exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à filial localizada neste Estado. Estorno de crédito a maior nos livros de Entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor do que o previsto em lei.

Assim, com base na determinação da Instrução Normativa nº 52/13, para se chegar ao valor entendido como o “custo de aquisição”, o qual seria equivalente à entrada mais recente da mercadoria, procedeu a autuação 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).

Tal entendimento foi acatado pela Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência da autuação.

Todavia, entendo que merece reparo a Decisão recorrida por serem pertinentes as razões da recorrente.

Conforme bem explicado pelo contribuinte em suas oportunidades de defesa, a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica, numa aparente afronta ao Princípio da Legalidade e desrespeito à hierarquia das normas, a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar.

A Lei Complementar, conforme determina nossa Carta Magna, é o instrumento para tratar de base de cálculo do imposto. Assim, seu art. 13, §4º, estabelece:

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.

Denota-se que a norma foi bem objetiva ao estipular o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria para os estabelecimentos comerciais, inexistindo menção ao custo de aquisição nessas operações, entendimento este trazido pela Fiscalização sem qualquer embasamento legal para tal.

O custo da mercadoria produzida foi tratado somente no inciso II, destinado aos estabelecimentos industriais, não devendo a autuação estender a aplicação do termo “custo” ao inciso I, uma vez que, procedendo assim, está alterando o critério jurídico material da norma.

No intuito de amparar tal entendimento, o Estado da Bahia publicou a Instrução Normativa nº 52/13 a qual diz esclarecer a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da Lei Complementar nº 87/96.

Todavia, o que se percebe é que a Instrução Normativa nº 52/13 ao dar a interpretação de que o valor da entrada mais recente seria o custo de aquisição da mercadoria, está extrapolando a sua competência ao querer “alterar” a determinação já explicitada na Lei Complementar nº 87/96, conforme visto acima.

Indo nessa mesma linha, o i. Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado citou em recente voto proferido no Acórdão nº 0302-12/18 o que segue:

É verdade também que, como sabido é, os Tribunais Superiores pacificaram entendimento de que as instruções normativas ao definirem o fato gerador da obrigação tributária implica definição dos seus elementos constitutivos (materialidade, sujeito passivo, sujeito ativo, base de cálculo, alíquota), o fazem indevidamente, já que somente por Lei pode ser estabelecido. Na análise da Instrução Normativa nº 52/2013 sob discussão, sem dúvida, há de ser considerada como norma de cunho instrutivo, não lhe sendo possível alterar a base de cálculo do ICMS.

Esse tem sido o entendimento do nosso Tribunal Estadual, que em sentença proferida no processo 0524431-38.2014.8.05.0001, jurisprudência trazida pelo recorrente, explica o que segue:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.

1. Dessume-se dos conceitos de direito líquido e certo que a ilegalidade ou arbitrariedade do ato impugnado constitui pressuposto essencial para que se conceda a segurança, desde que documentalmente comprovado com a inicial e não dependa de dilação probatória.

A matéria controvertida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicienda, portanto, a instrução probatória.

2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para

isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica para a situação de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular para estabelecimento em outro Estado.

3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96.

4. **Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa.**

RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

Acordam os Desembargadores integrantes da Colenda Primeira Câmara Cível deste Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando a sentença em Remessa Necessária.

(Classe: Apelação, Número do Processo: 0524431-38.2014.8.05.0001, Relator(a): Lidivaldo Reaiche Raimundo Brito, Primeira Câmara Cível, Publicado em: 15/10/2016)

Assim, nesse sentido, não restam dúvidas de que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96. E mais, que tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori” em razão da não cumulatividade.

Superada essa questão, outro ponto trazido pelo contribuinte merece ser analisado.

Em que pese o i. Procurador tenha opinado que a Instrução Normativa é uma mera instrução aos servidores públicos, inexistindo retroatividade ou não, num ponto concordamos: a IN é uma mera instrução aos servidores públicos. Todavia não foi este o tratamento dado pelo Fisco na questão em apreço, como restou demonstrado.

A fiscalização, através da Instrução Normativa supramencionada, inovou ao alterar a forma de apuração da base de cálculo do imposto. Medida ilegal, uma vez que não tem competência para tal. Assim, a retroatividade é cabível por uma questão de justiça fiscal e segurança jurídica.

Ademais, pontua o recorrente que parte dos períodos fiscalizados (05 à 09/2013) são anteriores a publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, que se deu em 18/10/2013. Concordo com o sujeito passivo de que os efeitos da mesma só poderiam ser aplicados pelo Fisco a partir da data de sua publicação, não sendo *ex tunc* os seus efeitos.

Assim, por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

VOTO VENCEDOR

Embora reconheça que a questão de direito que envolve a lide, é complexa, venho com a devida vênia, discordar do voto da eminente Conselheira Relatora. Pelo exposto no Relatório, resta à lide a análise do mérito, que versa sobre questão de direito, já que não há alegações quanto a erros nos cálculos, mas apenas quanto à metodologia empregado sob o argumento de que a Lei Complementar prevê que a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais, para o atacadista ou varejista e, seja estritamente o *valor da entrada mais recente*, sem considerações de quaisquer ordens, repetindo a questão exaustivamente invocada pelo Recorrente, *a de que o legislador federal definiu a base de cálculo do ICMS e o termo é auto-explicativo, ou seja, é a “entrada mais recente.”*

Vejamos novamente o inteiro teor do supracitado parágrafo 4º, art. 13 da LC 87/96:

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

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

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

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

Assim, dentro dessa mesma logística, deve ser interpretado o caso em lide, que além do ICMS, contempla impostos e contribuições a recuperar como PIS/COFINS. Assim, discordo do Recorrente quando diz que a *exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo, seria ferir a técnica da não cumulatividade, regime este permeado sempre pela lógica do real desembolso financeiro*, pois entendo que os incisos I e II acima, embora com linguagens diferentes, são complementares e traduz o mesmo objetivo do legislador - evitar desequilíbrios no pacto federativo, decorrente de injunções tributárias estaduais, o que só é possível, mediante a equiparação real dos preços de aquisição de mercadorias ou do custo fabril, mediante expurgos dos valores do ICMS, PIS/COFINS ou quaisquer outros impostos ou contribuições recuperáveis.

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

Processo nº: 0513561-60.2016.8.05.0001 Classe Assunto: Procedimento Comum - Anulação de Débito Fiscal Autor: ESTOK COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES S.A. Réu: Estado da Bahia.

*Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº. 052/2013 não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis: “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.” **Do exposto, os embargos, ante à contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável, na espécie, as disposições da IN nº. 052/2013 gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria***

Feitas tais considerações, ACOLHO, EM PARTE, OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO opostos pelo Estado da Bahia, para o fim de reconhecer, com fundamento em precedente do TJBA, que o valor da entrada mais recente dever ser calculado com a exclusão dos tributos recuperáveis, declarando, com isso, a subsistência do Auto de Infração nº 206891.0019/13-4, mantida a decadência do período de janeiro a junho de 2008, reconhecendo-se, por consequência, prejudicados os Embargos de Declaração da empresa Estok. Em face da iliquidez do julgado, notadamente em virtude da decadência de parte do crédito tributário, fixo que os honorários advocatícios, considerando-se a sucumbência recíproca, serão definidos após a fase liquidação, nos termos do § 4º, II, do art. 85 do CPC/2015

Por outro lado, quando o Recorrente salienta que *a mudança de critério jurídico ora introduzido pela Administração, parte dos períodos fiscalizados (06 à 08/2013), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 18 de outubro de 2013, data da publicação da IN 52/2013*, o próprio excerto da decisão judicial acima afirma que *entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013 não traz inovação*, ou seja, se não traz inovação, não há de se falar em alteração de critério jurídico.

O Recorrente também pede o afastamento da multa com fundamento no art. 106, I do CTN. No que diz respeito à multa, entendo que merece minuciosa apreciação o pedido feito pelo Recorrente. É que à época dos fatos, os cálculos do Recorrente foram tacitamente convalidados por fiscalizações e homologações sucessivas, sem que o contribuinte tivesse sequer sido alertado quanto ao equívoco da apuração do seu custo de transferência.

Só a partir da instrução normativa Instrução Normativa nº 52/13, publicada no DOE de 18/10/2013, os entendimentos dos custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos como orientação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º, II, em que os critérios ali reproduzidos acerca dos elementos ali fixados são taxativos e não exemplificativos, no que foram expurgados itens como PIS/COFINS, etc.

O parágrafo único do art. 100 do CTN diz que a observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Observando-se o caput do art. 100 e seus incisos, notadamente o inciso III (as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas) não se pode olvidar que a metodologia de cálculo anteriormente aplicada pelo Recorrente no cálculo dos custos era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto à época, exercício de 2012, o Recorrente não adotava nenhum critério que frontalmente caracterizasse atitude passível de punição, estando assim, acobertado pela norma descrita no inciso III do art. 100 do CTN, razão porque, concedo a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento, apenas no período de maio a setembro de 2013, antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13, no qual corresponde o valor de R\$118.515,57

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VL LANÇADO NO AUTO DE INFRAÇÃO	VL C/ INCIDÊNCIA DA MULTA DE 60%	VL S/ INCIDÊNCIA DA MULTA DE 60%
31/05/2013	09/06/2013	27.722,94		27.722,94
30/06/2013	09/07/2013	21.832,59		21.832,59
31/07/2013	09/08/2013	17.295,80		17.295,80
31/08/2013	09/09/2013	29.554,24		29.554,24
30/09/2013	09/10/2013	22.110,00		22.110,00
31/10/2013	09/11/2013	52.976,66	52.976,66	
31/12/2013	09/01/2014	60.286,37	60.286,37	
30/11/2013	09/12/2013	44.889,23	44.889,23	
TOTAL		276.667,83	158.152,26	118.515,57

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0077/17-7**, lavrado contra **VIA VAREJO S/A.**, devendo ser intimado o recorrente a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$276.667,83**, sendo o valor de R\$158.152,26, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, mais o valor de R\$118.515,57, sem incidência de multa, juros e acréscimos moratórios, conforme art. 100, III do CTN.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Laís de Carvalho Silva, Carlos Antonio Borges Cohim Silva e Evalda de Brito Gonçalves.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

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