

PROCESSO - A. I. Nº 206891.0010/14-5
RECORRENTE - LOJAS INSINUANTE S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0268-03/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 29/11/2019

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0284-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. É legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS, configurando recolhimento a menor, nos Meses autuados, em face de apropriação de crédito em valor superior ao permitido pela legislação de regência do ICMS. O teor das decisões deste Conselho em momentos anteriores são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN. Constato que, no período do lançamento, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2103, não havendo justificativa para aplicação da multa, que tem caráter punitivo. Acolhida a alegação de decadência parcial do lançamento, referente a janeiro a junho de 2014. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 153 a 167) interposto em face do Acórdão nº 0268-03/14 (fls. 131 a 140), da lavra da 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JF) deste CONSEF, que concluíra pela Procedência do Auto de Infração por meio do qual foi constituído um crédito tributário no valor histórico de R\$3.948.852,07 a título de imposto, além de multa de 60% e acréscimos legais.

A única acusação de que cuida o Auto de Infração, lavrado em 28/07/2014 e notificado ao Autuado em 31/07/2014 (fl. 09), referente aos exercícios de 2009 e 2010, foi descrita nos seguintes termos:

Infração 01 – 01.02.23

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. Trata-se de ESTORNO DE CRÉDITO FISCAL em decorrência de ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO, tudo em conformidade com detalhamento efetuado no próprio corpo deste Auto de Infração.

Em julgamento realizado em 09/12/2014 a 5ª JF rejeitou integralmente a argumentação da ora Recorrente, sob os fundamentos a seguir transcritos:

VOTO

O autuado apresentou preliminar de decadência, alegando que nos casos de tributos sujeitos ao chamado “lançamento por homologação”, como é o caso do ICMS, o prazo para a constituição do crédito tributário extingue-se em 5 anos “a contar da ocorrência do fato gerador” (artigo 150, §4º do CTN). Como o presente

Auto de Infração se refere a fatos impositivos do período de janeiro/2009 até dezembro/2010, sendo lavrado em 24 de julho de 2014, o defendente alega que o direito de o Fisco estadual lançar os créditos relativos às competências compreendidas entre Janeiro e Junho de 2009 já está decaído.

Observe que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:

Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.

§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.

Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2009 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2014. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 28/07/2014, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo fixado pela legislação, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

O defendente alegou que antes de se adentrar propriamente ao mérito da presente autuação, há de se considerar a nulidade do presente auto, em razão da capitulação legal utilizada pelos autuantes. Disse que o presente auto de infração baseia-se nas disposições da Instrução Normativa nº 52/2013, e a fiscalização utiliza do art. 100 do CTN, para sustentar o cabimento da referida Instrução Normativa, como fundamento do auto de infração em voga, sob o argumento de que se trata de uma norma complementar da lei. Entende que mesmo quando uma instrução normativa de 2013 se constitui como uma norma complementar da lei tributária, tal circunstância não autoriza a sua aplicação retroativa para o período de 2009 e 2010, sendo inaplicável, no caso concreto. Ressaltou que os fatos geradores descritos no auto de infração datam de 2009 e 2010 e a Instrução Normativa 52 somente foi publicada em 18/10/2013, havendo uma evidente retroatividade no caso concreto, o que foi assumido, inclusive, no auto de infração.

Observe que embora a Instrução Normativa 52/2013 tenha sido indicada pelos autuantes no auto de infração, a matéria objeto do presente lançamento já foi debatida no âmbito deste Órgão Julgador, existindo o entendimento de que a Lei Complementar nº 87/96 de forma restritiva determina qual a base de cálculo a ser aplicada nas operações de transferência interestadual oriundas dos estabelecimentos comerciais e atacadistas. Neste caso, entendo que não houve alteração no posicionamento da fiscalização e do CONSEF sobre a matéria em comento, não houve aplicação do princípio da retroatividade, conforme entendido pelo defendente, haja vista que antes da edição da referida Instrução Normativa já existia tal posicionamento, a exemplo do Acórdão C/JF Nº 0408-13/13.

Rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade deste lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de utilização indevida de 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, no período de janeiro de 2009 a dezembro de 2010.

Conforme a descrição dos fatos, foi efetuado estorno de crédito de ICMS em decorrência de base de cálculo do referido imposto superior ao previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 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 e exclusivamente dos estabelecimentos comerciais e atacadistas (CDs), com destino à filial localizada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, 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, 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;

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.

Como se trata de crédito fiscal relativo às operações interestaduais envolvendo produtos transferidos para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Vale ressaltar, que a autuação foi efetuada com base nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos, conforme CD-R e demonstrativo às fls. 11 a 18 do PAF. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor do crédito utilizado a mais pelo contribuinte.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da LC 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 8º, inciso I da Lei nº. 7.014/96:

Art. 17. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 7º Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo é:

I - o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; ou

II - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento.

A questão a ser decidida consiste em saber quais as parcelas que compõem o valor da entrada mais recente da mercadoria, conforme estabelecido na legislação. Se o PIS e a COFINS integram esse valor.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o PIS, têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, compreendendo-se que a receita está relacionada ao faturamento da empresa, seja decorrente da venda de bens ou de prestação de serviços.

O PIS e a COFINS são tributos não-cumulativos, têm como fato gerador o faturamento mensal da empresa, o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. No caso das transferências não há que se falar em venda de mercadoria nem receita auferida na operação realizada, considerando que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes no estoque do estabelecimento remetente para o estoque de outro estabelecimento pertencente ao mesmo titular.

Na informação fiscal, os autuantes informaram que a autuação fiscal foi embasada na orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA e também em julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é

correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 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.

Vale ressaltar, que a Instrução Normativa nº 52/2013, citada pelos autuantes e pelo defendente, estabelece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.

Na referida Instrução Normativa consta a orientação de 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”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam, não se pode afirmar que a mencionada Instrução Normativa nº 052/2013 criou novas regras para a situação em comento.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da Instrução Normativa, observo que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Vale salientar que o tributo é indisponível e a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória. A autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério. É obrigada a exercitá-la sempre que no mundo fenomênico se configurar a situação na qual o lançamento é cabível. Ou seja, durante o procedimento fiscal a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e, sendo constatado cometimento de infração à legislação tributária efetua-se o lançamento do imposto mediante a lavratura do Auto de Infração, instaurando-se o processo administrativo fiscal para solução de litígios entre o fisco e o contribuinte, quando o autuado apresenta defesa, por escrito, impugnando o lançamento do crédito tributário.

Ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o conseqüente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido na LC 87/96 e na Lei 7.014/96.

Constato que a exigência fiscal consubstanciada no presente Auto de Infração está lastreada nos dispositivos legais citados neste voto, encontrando-se em consonância com os princípios constitucionais, inclusive em relação à não-cumulatividade do ICMS. Assim, concluo pela subsistência da autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, maior do que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal.

Em relação à multa indicada no Auto de Infração, saliento que a penalidade aplicada é legalmente prevista para a irregularidade apurada, estando conforme o previsto no art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei 7.014/96, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF/99.

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

Regularmente intimada, em 30/12/2014, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário em 19/01/2015 por meio do qual aduziu em síntese:

- a) decadência parcial da autuação, em relação aos valores lançados atinentes ao período de jan/2009 e jun/2009, tendo em vista o disposto no art. 150, § 4º do CTN, a revogação dos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º do COTEB, e julgados do STJ, do STF – particularmente a Súmula Vinculante nº 8 e deste CONSEF, cujas ementas transcreve;
- b) que nem a IN 52/2013, em que se baseia o Auto de Infração, nem julgados subsequentes deste CONSEF a sustentar autuações semelhantes podem sustentar a aplicação retroativa da norma ali consignada, em ofensa ao disposto nos arts. 100 e 106 do CTN, lembrando que a referida Instrução Normativa foi publicada em 18/10/2013, e os fatos geradores descritos na infração datam de 2009 e 2010;
- c) que a tese esboçada no Auto de Infração e encampada pelo órgão julgador de primeira instância, atinente à interpretação do art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar 87/96 (vale dizer, concernente à interpretação do conceito de “entrada mais recente”, para o fim de

interpretar essa metodologia de apuração da base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais de uma mesma pessoa), colide com o que restou decidido pelo CONSEF no Acórdão JJF nº 0127-02/12 (em trechos que transcreve), bem assim com a exigência operada pelo CONSEF em face do Sujeito Passivo, no Acórdão CJF nº 0073-11/13, quando fora acusada de operar redução indevida na base de cálculo das saídas interestaduais, quando da retirada dos “tributos recuperáveis”;

- d) que *“Ao cotejar o acórdão JJF 0127-052/12 e o CJF 0073-11/13, com o presente lançamento, é possível inferir que o conceito legal de ‘entrada mais recente’ variou, mas apenas em prejuízo do contribuinte. Quando a saída interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular foi iniciada em território baiano, não se devia excluir os tributos recuperáveis, pois reduziria o ICMS a recolher; por outro lado, quando a operação foi originada em outro Estado e a mercadoria encaminhada para a Bahia, com a posterior geração de crédito fiscal, então a base de cálculo deveria excluir os tributos, para gerar um crédito menor. Ambos os entendimentos aproveitaram ao Estado da Bahia”*;
- e) que as asserções do julgado recorrido acerca da natureza jurídica do PIS/COFINS, base de cálculo e alíquotas são irrelevantes para o deslinde do feito, uma vez que a Recorrente é obrigada por lei a destacar os tributos na nota fiscal, o que reflete o cálculo do ICMS;

Remetidos os autos à PGE/PROFIS, em 02/02/2015, para emissão de parecer, o ilustre representante exarou opinativo, de fls. 201 a 212, entendendo pela manutenção da autuação, mas pela exclusão da multa de ofício, consoante entendimento reiterativamente manifestado por aquele órgão. Às fls. 214 a 214-v., novo parecer (agora da lavra da Ilustre Procuradora Assistente), especificamente para opinar pelo acolhimento da arguição de decadência.

Em sessão de 04/10/2018, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) houve por bem converter o feito em diligência (fls. 225 a 226) para requisitar à PGE/PROFIS posicionamento acerca da lide, tendo em consideração decisão então recentemente proferida pela 11ª Vara da Fazenda Pública desta Capital em demanda que discute a mesma questão jurídica: *“A cobrança do ICMS correspondente aos fatos geradores anteriores à edição da Instrução Normativa nº 52/2013, deverá ser considerada insubsistente, conforme afirmação existente na sentença?”*.

A PGE/PROFIS exarou, então, duas manifestações. A primeira, o Parecer PROFIS-NCA-JAM nº 023/19, às fls. 230 a 232-v., pode ser resumido na seguinte transcrição: *“Não se pode admitir, por uma inferência lógica, que o Estado destinatário das operações de transferência suporte um crédito fiscal, cuja base de cálculo restou inflada sobre rubricas que não irão compor o efetivo valor da operação, porquanto recuperáveis em fase posterior. O imposto recuperável, como o próprio adjetivo está a indicar, compõe a base impositiva de forma precária, inflando-a artificialmente, devendo, por óbvio, ser expurgado para definir com exatidão a riqueza a ser tributada.”* (fl. 232).

A segunda manifestação da PGE/PROFIS, o Despacho PROFIS-NCA (fls. 233 a 243), acolhendo e aditando fundamentos à anterior, ao tecer considerações sobre dispositivos do CTN e da legislação estadual, sobre normas técnico-contábeis, e transcrever ementa de julgado exarado pela 2ª Câmara Cível do TJBA a respeito da IN 52/2013 (no julgamento da apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001).

Instado a se manifestar, o Recorrente peticionou às fls. 247 e 256, ressaltando a divergência de entendimentos no âmbito da SEFAZ/BA (ratificando que fora autuada no Auto de Infração nº 279459.0009/10-2) justamente por excluir PIS/COFINS quando da saída em transferências originadas da Bahia, o que é incompatível com a tese destes autos, também defendida pela PGE/PROFIS; que a Instrução Normativa nº 52/2013 inovou, não interpretou, tanto que buscou dirimir essas divergências; que o conceito de “entrada mais recente” não pode ser reduzido ao conceito de “custo de aquisição”, o que só demonstra que a IN 52/2013 inovou, não interpretou.

VOTO VENCIDO

A via recursal eleita pelo Sujeito Passivo é cabível e adequada, ante sua previsão no art. 169, inciso I, alínea “b”, do RPAF/99. Foi deduzido tempestivamente (art. 171 do RPAF/99), preenchendo os demais requisitos para sua admissão. Portanto, sou pelo conhecimento do Recurso Voluntário.

Avançando sobre a pretensão recursal, prudente avaliar a tese sobre decadência conforme ventilada.

A jurisprudência deste CONSEF tem evoluído desde a edição de Parecer, da lavra da Ilustre Procuradora do Estado Cláudia Guerra, ao cabo do Procedimento de Uniformização de Orientação Jurídica (Proc. PGE 2016.194710-0), no que diz respeito à decadência. Nesse sentido, cito os julgados 0284-12/18, 0249-11/18, 0429-12/17 e 0381-12/17.

A técnica de apuração do ICMS é, primordialmente, a do lançamento por homologação da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo. Nesses casos, o direito de o sujeito ativo revisar a atividade do sujeito passivo e constituir, mediante lançamento (de ofício) revisório dessa atividade extingue-se cinco anos após a ocorrência do fato gerador, sobretudo quando se verifica que houve recolhimento de imposto nos períodos, e quando se verifica ausência de dolo, fraude ou simulação.

Diante do exposto, acolho a prejudicial de decadência, para entender que a notificação operada em 31/07/2014 é ineficaz em relação às ocorrências apontadas entre jan/2014 e jun/2014, anteriores que são aos cinco anos retrospectivos, com força no disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Em relação à questão de fundo, reconhece-se que o CONSEF se encontra dividido, alguns Conselheiros alinhados à corrente que defende a Recorrente (de ser a Instrução Normativa nº 52/2013 o fundamento da autuação e norma interpretativa posterior que implica agravar a situação do sujeito passivo, portanto impassível de aplicação retroativa), e outros entendendo de modo semelhante à PGE/PROFIS.

Filio-me à primeira corrente, e por brevidade transcrevo o voto proferido pelo Conselheiro Luiz Augusto Fernandes Dourado, quando da prolação do Acórdão CJF nº 0271-12/18, do Auto de Infração nº 206891.3003/16-6, em Sessão de 23/08/2018 desta 2ª CJF:

VOTO VENCIDO

[...]

Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o auto de infração registra a acusação fiscal de que o contribuinte 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. Trata-se, portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96.

O sujeito passivo, em seu apelo recursal, argumentou, em síntese:

- i) Improcedência absoluta do auto de infração;*
- ii) Do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96 – Valor da entrada mais recente;*
- iii) Da IN 52/13 – Inaplicabilidade – Norma destinada ao setor industrial;*
- iv) Do julgamento do Resp nº 1.109.298/RS pelo STJ - Inaplicabilidade;*
- v) Do posicionamento do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia.*

A Recorrente inicialmente, suscita a improcedência absoluta do auto de infração, uma vez que o julgador da 4ª JF manteve o lançamento do auto de infração baseando-se, tão somente nos votos já existentes no Conselho, sem levar em consideração as derrotas no poder judiciário sobre o respectivo tema.

No tocante ao mérito da autuação, observo que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo o cerne é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial está definida no art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

“Art. 13 – A base de cálculo do imposto é:

§ 4º Na saída de mercadorias 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;”

Vale ressaltar que, não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto que fora reservada constitucionalmente a Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a” estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo que a Lei Estadual nº 7.014/96 repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto a Lei Estadual, determina que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i”, da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativa, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996 a obrigatoriedade de, na formação da base de cálculo, o remetente “não 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”.

Ao meu ver, a Instrução Normativa extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista 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, nada mais restaria a ser exigido.

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.

Saliento ainda, que após pesquisa sobre o tema, verifiquei o Acórdão JF nº 0127-02/12, o qual versa sobre determinado caso, em que a fiscalização autuou o contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS – situação contrária à presente demanda. Neste acórdão, a JF decidiu por unanimidade que seria necessária a inclusão de tais tributos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Colaciono abaixo a ementa do Acórdão JF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando os ditos “tributos recuperáveis”:

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS DE

MERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, deverá ser adotado como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. DESTINADAS AO CONSUMO. Falta de recolhimento. Infração reconhecida. Negados os pedidos de diligência e perícia. Não apreciadas alegações de inconstitucionalidade. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime. “Infração 01 – 03.02.05 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$ 1.139.924,72, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme estabelece o art. 56, V, a, do RICMS/BA, e o art. 17, § 8º, I, da Lei 7.014/96, na saída de mercadorias em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. No caso presente a empresa efetuou as transferências interestaduais de saída, constantes dos relatórios do ANEXO I, em valores inferiores aos da entrada mais recente, em relação a cada item.”

Por fim, no tocante a reinvidicação dos patronos no sentido de que as informações sejam encaminhadas ao presente subscritor, pontuo que nada impede o seu atendimento, entretanto, registro que as intimações relacionadas ao processo administrativo fiscal são regidas pelas normas inseridas no Art. 108 do RPAF/BA, portanto, acaso não atendido ao pleito da Recorrente, não pressupõe motivo de nulidade da intimação.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Acrescento que o Poder Judiciário do Estado da Bahia tem-se manifestado sobre o tema (como mencionei no relatório, e como apresentado nas peças seja do Recorrente, seja da PGE), porém ainda de modo não definitivo.

No caso dos autos, avulta a consideração de que o Sujeito Passivo foi compelido a proceder aos dois comportamentos, essencialmente contraditórios, é saber: expurgar “tributos recuperáveis” do câmputo do crédito fiscal das mercadorias advindas de outros Estados; mas acrescentá-los ao câmputo da base de cálculo de mercadorias que remete a outros Estados. Ora, exigências assim contraditórias ferem a racionalidade do Sistema.

Por todo o exposto, visualizando ainda ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS) e por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

VOTO VENCEDOR

Com a mais respeitosa consideração ao voto do nobre Conselheiro Relator, venho discordar das razões de mérito, no que diz respeito aos valores apurados pelos autuantes quanto aos preços de transferências interestaduais.

A questão de direito que envolve o lançamento desta lide, já está consolidado em diversos outros julgados neste Conselho de Fazenda, sempre com decisões favoráveis ao fisco o que já se pode falar em uma jurisprudência firmada neste sentido. Por isso, trago aqui excelente voto da lavra do Julgador Tolstoi Seara Nolasco, que tece análise aprofundada da lide, inclusive contra o mesmo Recorrente, Lojas Insinuante.

ACORDÃO JFJ Nº 0044-05/13 EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. a) MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. A base de cálculo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 e art. 17, § 8º, da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Não acatada a preliminar de nulidade da atuação. Preliminar de decadência não acolhida, com base em reiterada jurisprudência do CONSEF. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime

O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes por sua vez se valeram dos conceitos legais, da CF e da LC/87, e dos conceitos contábeis, conforme detalhado na peça

informativa, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor de transferência nas operações entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa.

A empresa questiona também a motivação do lançamento com base no Acórdão do STJ, resultante do julgamento do Recurso Especial nº 1.109.298, posto que referente às operações de transferência de estabelecimento vinculado a fabricante de produtos (Centro Distribuidor - CD), equiparado a indústria. Argumenta que por exercer atividade mercantil/comercial, o citado Acórdão do STJ, envolveria situação fática distinta, correspondente à aplicação do art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96, correspondente às transferências de produtos industrializados, com remessa anterior dos produtos do estabelecimento fabril para seu Centro Distribuidor (CD), e com posterior transferência interestadual pelo custo da mercadoria produzida.

O caso paradigma não abarcaria, portanto, a hipótese legal subsequente, prevista no art. 13, § 4º, inc. II, relativo aos estabelecimentos comerciais, cujas transferências deveriam ter por base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. O contribuinte também requereu a nulidade/improcedência da autuação invocando a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ao argumento de que as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, internas ou interestaduais, representam mera movimentação física de produtos, não estando albergados do conceito de ato mercantil para efeitos de incidência do ICMS.

Não acato a tese defensiva no tocante a aplicação da Súmula 166, do STJ, ao caso em exame. A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em conformidade com a Lei Complementar nº 87/96, prevê a incidência do referido imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Para fins do ICMS, os diversos estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular são considerados autônomos entre si, conforme o princípio da autonomia dos estabelecimentos, delineado no artigo 11, § 3º, II, da LC nº 87/96 – é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

Em perfeita consonância com esse princípio, a LC nº 87/96, no seu artigo 12, I, prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular. A Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu art. 12, inc. I, seguindo as normas estabelecidas na Constituição Federal e na LC nº 87/96, ao dispor sobre o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim prevê: Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Por sua vez, o RICMS-BA/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores em discussão, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador do ICMS, assim dispõe: Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento: I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;

Por estar expressamente previsto na Lei nº 7.014/96, as transferências efetuadas entre esses estabelecimentos pertencentes a um mesmo titular estão sujeitas à incidência do ICMS, sendo que não cabe a este órgão julgador administrativo discutir a constitucionalidade desse dispositivo legal, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99. A questão atinente à existência de ato de mercancia para se considerar ocorrido o fato gerador do ICMS não merece prosperar, uma vez que a incidência do imposto está prevista na Lei nº 7.014/96 e, a teor do disposto no art. 2º, §1º, dessa citada Lei, é irrelevante para a caracterização do fato gerador do ICMS a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas neste artigo.

Quanto às demais acórdãos e sentenças judiciais citadas na defesa, relacionadas a não incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, reafirmo que as decisões do CONSEF ficam delimitadas ou vinculadas ao previsto na legislação tributária estadual, não lhe cabendo a discussão acerca da constitucionalidade dessa legislação. Ademais, a jurisprudência citada pelo defendente não tem efeito vinculante para a Administração Pública Estadual. Sustenta o autuado que o vocábulo “entrada”, citado no art. 56, V, “a”, do RICMS-BA, deve ser interpretado como sendo decorrente de uma operação de compra e venda efetuada junto a um estabelecimento fornecedor.

Não merece prosperar esse argumento, pois esse dispositivo trata da definição da base de cálculo do imposto e, portanto, deve ser interpretado de forma literal. O previsto na alínea “a” do inciso V do artigo 56 do RICMS-BA fixa que a base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Nesse dispositivo legal, o vocábulo “entrada” é utilizado sem qualquer restrição. A “entrada” pode ser proveniente de estabelecimento industrial, comercial, produtor, extrator, gerador pertencente a terceiros ou à mesma empresa. Tendo em vista que esse dispositivo não deve ser interpretado de forma a alterar a base de cálculo do imposto, a “entrada” a ser considerada na apuração do ICMS devido é toda aquela correspondente à “entrada mais recente da mercadoria”

No tocante à metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a apuração do crédito fiscal apropriável nas transferências, com repercussão no débito do imposto, a ser apurado mensalmente pelas saídas, já que o ICMS é calculado mensalmente, considerando o montante dos créditos e dos débitos do tributo, temos a dizer o que segue.

Para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias remetidas pelo estabelecimento comercial para outro estabelecimento comercial da mesma empresa, deverá ser adotado o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, definido no art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, norma esta reproduzida na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, como também no art. 56, V, “a”, do RICMS/BA.

Assim dispõe o art. 17, § 8º, da Lei Estadual nº 7.014/96, abaixo reproduzida: Art. 17 - A base de cálculo do imposto é: (...) § 8º Na saída de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outra unidade da Federação a base de cálculo do imposto é: I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria; (...)

É importante, colocar como premissa dessa decisão, que o texto normativo da LC, no tocante à base de cálculo nas transferências entre estabelecimento de empresa comercial, foi literalmente reproduzido na Lei estadual. É este dispositivo da Lei estadual, acima reproduzido, que deve respaldar o lançamento de ofício, visto que a LC não é auto-aplicável, para fins de exigência de ICMS via Auto de Infração. Somente a lei instituidora do tributo, na unidade federada, que esteja na condição de sujeito ativo, pode respaldar o ato de lançamento tributário. Sem lei ordinária instituidora não há relação de sujeita passiva e nem relação de sujeição ativa no âmbito do direito tributário, salvo exceções, expressas, contidas no próprio texto constitucional.

O ICMS não está albergado em nenhuma exceção. Para que ocorra a incidência do ICMS, no caso concreto, necessário se faz a edição da lei ordinária estadual, que pode reproduzir como o fez em relação a BC das transferências, as normas da LC nº 87/96. Colocada esta premissa caem por terra os argumentos defensivos no tocante a alegações de inconsistência da metodologia de cálculo adotada pelos autuantes e da vinculação irrestrita da autuação ao Acórdão STJ, relativo ao Resp nº 1.109.298. O ato administrativo de lançamento fiscal pode se fazer alusões a diversas fontes jurídicas para respaldá-lo.

Todavia, o julgador administrativo está vinculado à lei que rege o caso concreto. No caso em exame, a legislação que rege o caso concreto são as disposições da LC e da LO, atinentes à Base de cálculo das transferências entre estabelecimentos comerciais. Nesta situação a norma legal prescreve que a base de cálculo é o valor da entrada mais recente da mercadoria.

Este conceito de “entrada mais recente”, por não ter uma definição legal no âmbito do direito tributário, foi preenchido com as definições da ciência contábil. Neste âmbito, o ICMS, por ser imposto recuperável, é excluído do custo da mercadoria. Após a revisão para os valores corretos do custo de transferência, que na forma da lei é custo da entrada mais recente, faz-se a inclusão do sobre o valor das saídas, já que na forma da lei o ICMS integra a sua própria base de cálculo.

Da diferença entre o crédito apurado pela empresa e o crédito calculado corretamente, pelo custo da aquisição mais recente, e confrontando este último com o valor das saídas, resultou recolhimento a menor do imposto, nos períodos mensais cobertos pelo Auto de Infração, configurando as diferenças lançadas de ofício pelos autuantes.

Registre-se que os autuantes quando se depararam com mais de uma entrada de mercadoria na mesma data, adotaram, para a definição da BC de transferência, a NF de Entrada de maior valor, de forma a empregar o critério que mais beneficiaria o contribuinte. Cabe ainda observar que este CONSEF, em decisão recente, estampada no Acórdão nº 0049-03/12, Auto de Infração nº 206891.0027/11-0, decidiu caso semelhante, envolvendo as LOJAS INSINUANTE LTDA., pela glosa de créditos fiscais, nas transferências interestaduais, entre estabelecimentos da empresa, para excluir da BC a parcela do frete embutida na BC da operação de remessa interestadual.

Reproduzo abaixo trecho dessa decisão, nas partes relativas à metodologia de cálculo do preço de transferência. O levantamento fiscal foi realizado no sentido de apurar se base de cálculo estava de acordo com o estabelecido nos dispositivos legais já mencionados (art. 13 § 4º, I da LC 87/96; art. 56, V, “a” do RICMS/BA e art. 17 § 7º, I da Lei 7.014/96), tendo sido informado pelos autuantes que o autuado, nas folhas 487, 582 e 715, apresentou planilhas onde constam os resumos das operações por ele realizadas nos exercícios de 2006, 2007 e 2008 respectivamente.

Na parte denominada de notas fiscais de compra encontram-se os dois itens que deveriam formar o valor da entrada mais recente, e o autuado identifica o valor das transferências ou o valor da entrada mais recente (coluna “j” das planilhas).

No entanto, erroneamente, adiciona à base de cálculo das transferências mais um valor de frete, agora o frete das operações subseqüentes de saídas, e que isso também está evidenciado quando o defendente faz o cálculo para definir o valor que deve ser empregado para as operações de transferência interestadual, em seus

controles internos (documentos de fls. 727/729 do PAF). (...) Constatamos que não assiste razão ao defendente quanto à inclusão do crédito relativo às operações efetuadas a preço CIF, haja vista que no caso de transportador não inscrito ou autônomo, como foi alegado nas razões de defesa, o imposto retido em virtude de substituição tributária constitui crédito fiscal para o estabelecimento remetente.

Na decisão acima, percebe-se claramente que a empresa embutiu no preço de transferência a parcela do frete relativa à remessa do produto de seu estabelecimento no ES para o estabelecimento situado na BA, em desacordo com os preceitos legais, da LC e da LO estadual. O mesmo ocorreu no caso ora em exame, mas envolvendo outros componentes de custo.

A impugnante não contestou as parcelas, estranhas ao custo que aquisição, que foram expurgadas pelos autuantes, limitando-se a discutir a legalidade, a metodologia e os fundamentos jurídicos que lastrearam a autuação. Dessa forma, os argumentos defensivos não procedem, uma vez que nos termos do artigo 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, bem como do art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96, a base de cálculo do ICMS nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Portanto, é legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, uma vez que a definição da base de cálculo do ICMS é matéria reservada à Lei. Houve, no caso concreto, repercussão na apuração mensal do ICMS, configurando recolhimento a menor, nos Meses autuados, em face de apropriação de crédito em valor superior ao permitido pela legislação de regência do ICMS. Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

A jurisprudência deste Conselho de Fazenda 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 semelhantes tenha transitado em julgado.

No que diz ao que restou decidido pelo CONSEF no Acórdão JJF nº 0127-02/12 (no Acórdão CJF nº 0073-11/13), quando fora acusada de operar redução indevida na base de cálculo das saídas interestaduais, quando da retirada dos “tributos recuperáveis” e que ao cotejar acórdão JJF 0127-052/12 e o CJF 0073-11/13, com o presente lançamento, é possível inferir que o conceito legal de ‘entrada mais recente’ variou, mas apenas em prejuízo do contribuinte.

Devo ressaltar que no caso do Acórdão JJF nº 0127-02/12, quando do Recurso, houve a seguinte decisão, ACÓRDÃO CJF Nº 0279-12/18, com os seguintes fundamentos:

Pois bem. No mérito, observei que tanto a lavratura do presente auto de infração, quanto o julgamento de primeira instância, foram realizados antes da publicação da Instrução Normativa nº 52/13, esta que veio esclarecer a correta base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias. Nesta normativa, foi decidido que na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, para formação da base de cálculo, o remetente não deve computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, mas deve, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, este que integra a própria base de cálculo do imposto.

Também foi explicado o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente”, este que deve ser entendido como o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para o destinatário.

Esta segunda Câmara, ao perceber que as decisões recentes dos tribunais quanto a esse assunto já versavam sobre a possibilidade de exclusão do PIS e COFINS recuperáveis para formação do valor correspondente à entrada mais recente, em busca da verdade material, decidiu converter o PAF em diligência para que o autuante refizesse o demonstrativo de débito a fim de atender o disposto na citada Instrução Normativa. Assim fez o autuante, refez os demonstrativos para exclusão do PIS e COFINS recuperados pelo autuando nas aquisições de mercadorias de terceiros, tendo reduzido a infração 1 de R\$1.139.924,72 para R\$191.371,50 conforme demonstrativo da fl. 216. Vejo, portanto, que a lide foi resolvida no que se refere ao mérito, uma vez que o interesse do autuado em ver sua tese prevalecida foi acatado pelo autuante, bem como o entendimento e cálculo foram ratificados pela PGE/PROFIS em dois opinativos, além disso, ao ser intimado o autuado não mais se manifestou.

Conforme consta no Julgamento Recorrido à Segunda Instância deste Conselho de Julgamento, o lançamento julgado pelo ACÓRDAO JJF 0127-02/18, foi reformado na Segunda Instância deste Conselho de Julgamento, exatamente pelo advento da Instrução Normativa que esclareceu a base de cálculo, resultando em diminuição de R\$1.139.924,72 para R\$191.371,50.

No caso do *Acórdão CJF 0073-11/13*, ocorreu em fevereiro de 2013, antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13, e a decisão não deu provimento ao Recurso Voluntário. Contudo, embora a decisão mantida seja mesmo contraditória com a presente decisão, é certo que isto faz parte da dinâmica do Direito, e mesmo os tribunais superiores refazem sua jurisprudência, já que a imutabilidade do entendimento das regras jurídicas são inconcebíveis num mundo em transformação, de forma que isto inclusive será contemplado no parágrafo seguinte, ao tratar da multa.

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

No período anterior à Instrução Normativa nº 52/13, havia o posicionamento de que o PIS/COFINS/ICMS compunham a base de cálculo nas operações interestaduais de transferência, tanto originadas na Bahia, quando tendo como destinatários, empresas aqui localizadas, sem que o fisco jamais tivesse reclamado desse procedimento.

Assim, o teor das decisões deste Conselho de Fazenda, em momentos anteriores, são fontes normativas, conforme o artigo 100, incisos II e III do CTN. Constatado que no período do lançamento, inexistia ainda a interpretação publicada, por meio da Instrução Normativa nº 52/2013, na data de 18/10/2013, não havendo justificativa para aplicação da multa, que tem caráter punitivo.

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

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para acolher a PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, mantendo a exigência parcial do imposto, porém excluindo a multa indicada no Auto de Infração, com exclusão do período fulminado pela decadência, uma vez que o recorrente tomou ciência do lançamento, em 31/07/2014, é certo que não procedem as ocorrências apontadas entre jan/2014 e jun/2014, nos termos já postos pelo relator do presente processo administrativo, conforme o demonstrativo abaixo

OCORRÊNCIA	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO
JAN/2009	127.819,64	0,00
FEV/2009	63.447,35	0,00
MAR/2009	61.730,72	0,00
ABR/2009	113.013,94	0,00
MAI/2009	150.028,06	0,00
JUN/2009	171.849,68	0,00
JUL/2009	191.394,25	191.394,25
AGO/2009	177.182,23	177.182,23
SET/2009	203.074,53	203.074,53
OUT/2009	143.580,58	143.580,58
NOV/2009	156.119,45	156.119,45
DEZ/2009	244.488,62	244.488,62
JAN/2010	209.803,01	209.803,01
FEV/2010	133.813,89	133.813,89
MAR/2010	127.583,02	127.583,02
ABR/2010	75.360,50	75.360,50
MAI/2010	140.032,21	140.032,21
JUN/2010	114.660,05	114.660,05
JUL/2010	69.353,15	69.353,15
AGO/2010	218.214,72	218.214,72
SET/2010	218.236,23	218.236,23
OUT/2010	237.184,08	237.184,08
NOV/2010	312.688,11	312.688,11
DEZ/2010	288.194,05	288.194,05
Total	3.948.852,07	3.260.962,68

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0010/14-5**, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.260.962,68**, sem incidência da multa de 60% e acréscimos moratórios legais, conforme o art. 100, III do CTN.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Carlos Henrique Jorge Gantois e Paulo Shinyasiki Filho

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE AMARAL - REPR. DA PGE/PROFIS