

PROCESSO - A. I. N° 206891.3072/16-8
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5^a JJF n° 0170-05/18
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 13/03/2020

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0365-12/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR. GLOSA DE CRÉDITO FISCAL. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO, DOS VALORES DO ICMS, PIS/COFINS. O procedimento foi feito com lastro na Lei complementar nº 87/96, que teve o cuidado de 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. 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, e os próprios autuantes em lançamentos semelhantes propugnaram a dispensa de multa, no que vem sendo consentido em opinativos da procuradoria, seja em mesa, na sessão, seja em alguns pareceres que foram firmados em outros processos, razão porque, concedo de ofício a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento, neste exercício de 2012, já que os fatos geradores ocorreram antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário (fls. 275 a 285) interposto em face do Acórdão nº 0170-05/18 (fls. 258 a 269), da lavra da 5^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que concluía pela Procedência em Parte do Auto de Infração por meio do qual foi constituído um crédito tributário no valor histórico de R\$164.093, 10 a título de imposto, além de multa de 60% e acréscimos legais.

A única acusação de que cuida o Auto de Infração, lavrado em 13/12/2016 e notificado ao Autuado em 15/12/2016 (fl. 04), referente ao exercício de 2012, 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, 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 87/96.

Em julgamento realizado em 20/09/2018, a 5ª JJF acatou parcialmente a argumentação da ora Recorrente, o que implicou desoneração da ordem de R\$873,13 (fl. 271), sob os fundamentos a seguir transcritos:

VOTO

Nego o pedido de diligência formulado pelo defendente, haja vista que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca da lide, negativa esta nos moldes do Art. 147, I, a do RPAF, Decreto 7.629/99. Ademais, os próprios autuantes, ao prestarem a informação fiscal, excluíram mercadorias que gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a empresa inserida no programa de Processo Produtivo Básico, como ressaltou a defendente em sua impugnação.

Constatou que foram observados todos os requisitos para a lavratura do Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. Os princípios constitucionais tributários foram estritamente observados, tais como o contraditório e a ampla defesa, com os meios e os recursos inerentes, tendo o sujeito passivo sido cientificado de todos os atos processuais, recebido cópias de demonstrativos e de manifestações, pelo que pode se manifestar nos prazos defensivos.

No mérito, a presente lide reside na interpretação de norma que define a base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, de mercadorias adquiridas ou compradas de terceiros, qual seja o equivalente ao custo de aquisição das mesmas para a composição dos seus estoques.

Consoante a detalhada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram o crédito fiscal de ICMS apropriado pelo autuado, em razão de a base de cálculo empregada nas transferências ser superior à prevista no Art. 13, § 4º, I da LC 87/96.

Ocorre que a base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96, e na presente lide, não há incerteza de que a base de cálculo aplicável nas transferências de que trata este Auto de Infração, ocorrida entre estabelecimentos da mesma empresa com mercadorias adquiridas de terceiro, é a definida no inciso I, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, a qual estabelece 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”.

Partindo desta definição, os autuantes elaboraram os demonstrativos, parte integrante deste AI, e exigem valores que decorrem do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal – o valor correspondente à entrada mais recente – foram excluídos os valores correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS, adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos, e portanto, os valores pagos são recuperáveis quando da operação subsequente. Ademais, no caso de transferência, esta é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário, pertencente ao mesmo titular.

Observo também que no cálculo constante do DEMONSTRATIVO (vide fls. do índice), todas as operações de transferências foram contempladas com alíquotas zeradas de PIS e COFINS.

Quanto ao argumento formulado pelo defendente de que a IN 52/2013 teria promovido alteração na base de cálculo do imposto, não se sustenta, haja vista que a Instrução Normativa nº 52/13, não buscou trazer interpretação extensiva ao texto da lei complementar. As explicações nela contidas, acerca da forma de composição da base de cálculo, buscaram refletir a definição da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, dentro da ciência contábil, mais precisamente nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC, logo, possui caráter interpretativo. Considerando que a contabilização dos estoques de mercadorias da empresa se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis, correto o entendimento de que o valor correspondente à entrada mais recente, equivale ao valor expurgado dos tributos.

Entendimento também manifestado pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em decisão proferida na Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, afirmando que os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente.

Ademais, o acréscimo dos tributos incidentes nas transferências interestaduais subsequentes, segue o disposto no inciso I, do § 1º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que o ICMS integra a base de cálculo do imposto.

Outrossim, a vedação de uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente Auto de Infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado, é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores, é necessário que o mesmo não ultrapasse o estabelecido pela legislação. A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias adquiridas de terceiro entre estabelecimentos da mesma empresa, é definida pela Lei Complementar nº 87/96, com o expurgo dos tributos recuperáveis na quantificação do valor da entrada mais recente.

Destaco que a presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal, não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96, e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados.

O cerne da questão trazida nesta autuação, diz respeito à extração dos limites estabelecidos para a base de cálculo nas operações interestaduais, que repercute em extração da carga tributária que deveria ser exigida dos contribuintes. Neste caso, o Estado prejudicado é o do destino das mercadorias, caso absorva os créditos fiscais decorrentes da utilização de uma base de cálculo que extrapolou os limites previstos na legislação.

Quanto à não incidência do PIS/COFINS – Mercadorias Beneficiadas pela MP do Bem, para os casos mencionados pela Impugnante, cabe registrar que os efeitos foram produzidos somente a partir de setembro de 2012, conforme descrevem os autuantes ao prestarem a informação fiscal.

Assim sendo, recalcularam a infração para REDUZIR A ZERO as alíquotas de PIS e COFINS dos telefones portáteis e roteadores, no período de 18/09/2012 a 31/12/2012. Ressalte-se que os incisos VII e VIII, do ART. 28 da Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, não estavam contemplados na sua redação original. Foram, portanto, incluídos pela Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, art. 62.

No caso de microcomputadores e auto rádios, no novo DEMONSTRATIVO, o cálculo efetuado contemplou a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, conforme previsto na Lei nº 11.196, DE 21 de novembro de 2005 - Lei do Bem, Inciso II do ART. 28. Na redação dada pela Lei 12.715, de 17 de setembro de 2012, o art. 62 apenas acrescentou detalhes.

Assim sendo, no novo DEMONSTRATIVO que elaboraram, tanto em meio físico como em meio eletrônico, com o cálculo efetuado contemplando a redução a zero das alíquotas de PIS e COFINS, o débito foi reduzido de R\$164.093,10, para R\$163.694,29.

Desse modo, acompanho as modificações promovidas pelos autuantes, quanto às mercadorias beneficiadas pela MP do Bem, e julgo o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$163.694,29.

Desta forma, deve a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, de mercadorias adquiridas de terceiros, ser o valor da entrada mais recente da mercadoria, expurgados os tributos recuperáveis e acrescidos dos tributos incidentes na transferência.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Não foi interposto recurso de ofício, certamente por escapar ao valor de alçada. Regularmente intimada, a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário por meio do qual aduziu em síntese:

- a) Insubsistência da autuação em razão da base de cálculo eleita pela fiscalização, por se tratar de estabelecimento mercantil, aplicando como base de cálculo o “preço da entrada mais recente”, não sendo compatível com o disposto no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 as exclusões de “tributos recuperáveis”, própria da metodologia do “custo da mercadoria” aplicável à indústria, e que não se pode confundir o conceito de “preço” com o conceito de “custo”;
- b) que a Instrução Normativa nº 52/2013 não poderia inovar, por força da hierarquia das fontes normativas, alteração dos conceitos albergados na lei complementar;
- c) que a Instrução Normativa nº 52/2013, ademais, não poderia ser aplicada de modo retroativo, e só poderia produzir efeitos a partir de 12/08/2013;

Recebidos os autos, foram a mim atribuídos em 20/11/2019, e, considerando-os instruídos, solicitei à Sra. Secretária que providenciasse sua inclusão em pauta. Trago-os, portanto, a esta sessão de 04/12/2019 para julgamento.

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.

Não vislumbro questões preliminares ou prejudiciais, nem deduzidas expressamente, nem suscitáveis de ofício.

Em relação à questão de fundo, reconhece-se que o CONSEF se encontra dividido.

Alguns Conselheiros alinham-se à corrente que defende a Recorrente (de ser a IN 52/2013 o fundamento da autuação e norma interpretativa posterior que implica agravar a situação do sujeito passivo, portanto impassível de aplicação retroativa).

Outros Conselheiros têm acatado o entendimento da PGE/PROFIS, que tem sustentado em situações semelhantes (cito o PAF de AI nº 206891.0010/14-5) que o auto de infração deve ser mantido, mas deve ser excluída a multa de ofício, consoante entendimento reiterativamente manifestado por aquele órgão e esposado pelo Poder Judiciário do Estado da Bahia – transcrevendo ementa de arresto exarado pela 2ª Câmara Cível do TJBA, a respeito da IN 52/2013, quando do julgamento da apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001.

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, nos autos do AI 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 à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se, portanto, de estorno do 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) *Imprecedência 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 JJF 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 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, vislumbra 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 a 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 cedição, 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 Acordão JJF 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 JJF 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 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 Acordão JJF 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 DEMERCADORIAS PARA OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PREÇO INFERIOR AO DE AQUISIÇÃO. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Na 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 constitucionalidade. 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 reivindicação 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 logo acima), porém ainda de modo não-definitivo.

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

VOTO VENCEDOR

Com as devidas considerações postas no voto do Eminente Conselheiro Relator, venho discordar das razões de mérito, no que diz respeito aos valores apurados pelos autuantes quanto aos preços de transferências interestaduais.

Embora reconheça que a questão de direito, que envolve a lide, é complexa, venho, com a devida vênia, discordar do voto que acolheu o Recurso Voluntário. 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 empregada 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, ao reproduzir o voto de outro julgamento similar, que *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 constitucionais e legais, 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.

O procedimento foi feito com lastro na Lei complementar nº 87/96, que teve o cuidado de 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. 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

As decisões do Poder Judiciário vêm confirmando o acerto do fisco quanto à metodologia do cálculo das transferências interestaduais.

No que diz respeito à multa, embora não tenha sido questionada no Recurso Voluntário, entendo que merece minuciosa apreciação de ofício. É que, à época dos fatos, os cálculos das transferências do Recorrente que resultaram em créditos maiores que os devidos, vinham tacitamente convalidados por fiscalizações e homologações sucessivas anteriores, 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 custos nos preços de transferências foram devidamente esclarecidos conforme orientação da Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 13, parágrafo 4º, II, em que o critério ali reproduzido, acerca dos elementos fixados, é taxativo e não exemplificativo, no que resultou neste auto de infração em expurgos dos valores até então adotados como custos - 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 de transferências era uma prática reiterada, observada e referendada pela autoridade administrativa.

Entendo que o caráter punitivo da multa fica dissociado dos fatos pretéritos, visto que, 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, e os próprios autuantes em lançamentos semelhantes propugnaram a dispensa de multa, no que vem sendo consentido em opinativos da procuradoria, seja em mesa, na sessão, seja em alguns pareceres que foram firmados em outros processos, **razão porque, concedo de ofício a dispensa da multa e demais acréscimos moratórios do lançamento, neste exercício de 2012, já que os fatos geradores ocorreram antes do advento da Instrução Normativa nº 52/13.**

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, contudo, retirando de ofício as penalidades inerentes ao lançamento.

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, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.3072/16-8**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$163.694,29**, sem incidência da multa de 60%, prevista art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, conforme 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, Paulo Shinyashiki Filho e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 4 de dezembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS