

**PROCESSO** - A. I. N° 206891.0020/16-7  
**RECORRENTE** - CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G. BARBOSA)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0245-03/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/03/2020

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0007-12/20**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Para fins de utilização de créditos fiscais, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa, deverá ser adotada a base de cálculo apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Modificada a Decisão recorrida para exclusão da multa nos termos do Art. 100 do CTN da Lei n° 5.172/66. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão por maioria.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 03/05/2016, em razão da seguinte irregularidade:

*Infração 01 - 01.02.23 – 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, sendo exigido ICMS no valor de R\$224.847,48, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei n° 7.014/96.*

A 3ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0245-03/16 (fls. 151 a 159), com base no voto a seguir transcrito:

*“Inicialmente, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada 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. Portanto, o mesmo está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.*

*Quanto ao pedido de realização de diligência formulado pelo impugnante este fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.*

*No mérito, observo que o presente Auto de Infração diz respeito à exigência de ICMS, pela 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.*

*De acordo com os documentos que compõem o Auto de Infração observo que a fiscalização utilizou as orientações contidas no item II da Instrução Normativa nº 52/13, que assim estabelece:*

*2. 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 o seguinte:*

*2.1 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;*

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Assim, para fins da determinação da base de cálculo das operações de transferências efetuou o expurgo dos valores correspondentes ao ICMS e às contribuições sociais do PIS e da COFINS.

A controvérsia restringe-se à metodologia a ser utilizada para mensuração dos estornos de créditos fiscais de ICMS decorrentes das mencionadas operações interestaduais, uma vez que no entender do autuado os valores objeto do lançamento foram apurados com utilização de critérios não autorizados em Lei.

Sustenta que, de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 a base de cálculo a ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, assim entendido aquele referente ao valor do documento fiscal efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente, devendo estar incluso os tributos recuperáveis, PIS e COFINS. Diz que esse entendimento está baseado no disposto na legislação que regula a base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais de transferência.

Entende que, diante da determinação da LC 87/96, claramente não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Considera como valor correspondente à entrada mais recente, o montante indicado no correspondente documento fiscal relativo à última entrada da mercadoria no seu estabelecimento, sem qualquer exclusão dos tributos recuperáveis (PIS e COFINS).

Apesar da boa fundamentação trazida pelo defendente, este Conselho de Fazenda tem se manifestado reiteradamente, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, que, nos termos da Lei Complementar 87/96, a formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, e aqui transcrevo voto vencedor exarado pelo Senhor Conselheiro da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, deste Conselho, Eduardo Ramos de Santana, no Acórdão nº 0052-11/16, que se enquadra perfeitamente a situação em tela:

“Quanto à metodologia aplicada para apurar a base de cálculo, com a exclusão do ICMS, PIS e COFINS e adição do imposto incidente sobre as operações interestaduais no valor das saídas, bem como, da mudança de critério da apuração da base de cálculo, observo que ao longo do tempo, ocorreram mudanças significativas de procedimentos adotados por parte dos contribuintes, praticando operações interestaduais com logísticas complexas, objetivando usufruir de benefícios fiscais instituídos pelas unidades da Federação, denominado “guerra fiscal”, que produzem reflexos negativos na regra matriz de partilha do ICMS. Convém fazer algumas considerações.

A própria Decisão proferida pelo STJ no REsp 1.109.298-RS/11, contempla essa mudança de comportamento, visto que o art. 13, §4º, II da LC 87/96, estabelece que a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais é o custo de produção, assim entendido, o custo da matéria-prima, do material secundário, da mão-de-obra e do acondicionamento.

Entretanto, algumas indústrias passaram a fazer transferência interna para um estabelecimento atacadista (ou Centro de distribuição), para em seguida fazer a transferência interestadual, o que deslocava a apuração da base de cálculo para o art. 13, §4º, I da citada LC 87/96, ou seja, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, situação em que deixa de ser limitada a base de cálculo de alguns elementos de custos, para o custo total.

Considerando que tal procedimento vai de encontro ao pacto federativo que assegura a partilha do ICMS entre o Estado que produz a mercadoria e o Estado em que ocorre o consumo, uma das Turmas do Superior de Justiça proferiu Decisão firmando entendimento de que as transferências originárias de Centro de Distribuição (CD), para efeito de constituição de base de cálculo de transferências, deve ser equiparada a operação originária do estabelecimento produtor, pertencente ao mesmo, ou seja, o disposto no art. 13, §4º, II da LC 87/96.

Por sua vez, o Estado da Bahia, editou a Instrução Normativa nº 52/13, orientando que:

2. 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 o seguinte:

2.1 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;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

Dessa forma, mesmo que a citada IN tenha sido editada em momento posterior a ocorrência dos fatos geradores, reflete o entendimento da administração tributária do Estado da Bahia, com relação à definição de base de cálculo da LC 87/96, serve de orientação aos seus prepostos fiscais, de que para efeito da apuração do crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais (art. 13, §4º, I da LC 87/96), devem ser deduzidos os valores dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e integrado à base de cálculo a alíquota do ICMS incidente sobre a operação interestadual.

Este entendimento tem respaldo na CPC 01/10 (Estoques) editada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que em parte foi transcrita pelos autuantes:

... Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de ICMS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga [...].

Da mesma forma, o PIS e a COFINS integra a base de cálculo e é recuperável (para as empresas que apuram o Imposto de Renda com base no Lucro Real). Logo, no momento que a empresa adquire as mercadorias para comercializar, desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis. No momento subsequente da saída da mercadoria do estabelecimento, do valor recebido da operação, os impostos recuperáveis (ICMS, PIS, CONFINS) são contrapostos aos que foram contabilizados no momento da entrada (iii) e é devido à diferença ao ente tributante, quando o saldo for desfavorável à empresa.

Portanto, considero correta a apreciação neste sentido, contida na Decisão da primeira instância, ora recorrida, que não merece qualquer reparo, critério que também deve ser aplicado, nas operações de transferências para outros Estados.”

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.

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

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 169 a 208), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual aduziu que a “base de cálculo apurada” é manifestamente ilegal, não encontrando respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas na Instrução Normativa nº 52/2013 e Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), tendo os Autuantes, com fundamento na Instrução Normativa nº 52/2013, apurado o valor da entrada mais recente, com a exclusão dos valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS, embora não exista nenhum texto legal que estabeleça, para a fixação do valor da entrada mais recente, que se deva expurgar o PIS e a COFINS, como consta da autuação.

Disse que a legislação não dispõe acerca de maiores esclarecimentos quanto ao significado do termo “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, mas não parece que a intenção do legislador tenha sido no sentido de que tal valor equivalesse ao custo de aquisição das mercadorias para o caso de transferência de mercadorias entre estabelecimentos comerciais, como ocorre no inciso seguinte do dispositivo legal em questão, que trata das transferências realizadas por fabricante de mercadorias (inciso II do §4º do Art. 13 da LC nº 87/96).

Alegou que não há como entender que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobra ICMS com todos os impostos no valor da última entrada, aumentando os débitos na escrita fiscal e, noutra ocasião, quando da entrada da mercadoria no Estado da Bahia a Fiscalização expurga os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos, acarretando em grande insegurança jurídica e incentivando a chamada “guerra fiscal”, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal, citando o Acórdão nº 0127-02/12.

Afirmou que as operações decorreram da remessa de mercadorias do seu centro de distribuição em Sergipe para as suas filiais na Bahia, tanto que na descrição do campo “natureza da operação” se extrai a informação de que se trata de “transferência”, sendo evidente a ausência de qualquer intuito comercial na operação.

Colacionou doutrina e jurisprudência quanto à não incidência do ICMS nas operações de transferência com a aplicação da Súmula nº 166 do STJ, inclusive o Voto Divergente no Acórdão nº 0265-11/16.

Requeru o Provimento do Recurso Voluntário para julgar totalmente improcedente a autuação com o cancelamento e arquivamento do Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência do Auto de Infração em epígrafe, em razão da 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.

Quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ, ressalto que a PGE, visando uniformizar os entendimentos a serem adotados no âmbito da Administração Pública Estadual, expediu o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0, com o entendimento de que “não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular”, sendo que este entendimento “não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular, tendo em vista que a Súmula nº 166 do STJ e a decisão lançada no REsp nº 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extraí fundamento de validade para as disposições do Art. 13, §4º da LC nº 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do REsp nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no Art. 13, §4º da LC nº 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”

Portanto, em decorrência da manutenção do pacto federativo, não há a incidência da Súmula nº 166 do STJ nas transferências interestaduais.

A autuação foi baseada em mandamento insculpido no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que nos termos da Carta Magna é o instrumento adequado para definição da matéria em lide, sendo que a construção lógica da questão foi feita buscando amparo na doutrina contábil, jurisprudência do STJ, ato normativo estadual e pronunciamento do CPC.

Constatou que o litígio no presente PAF decorre do entendimento do Autuado, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma transcrita retro, balizadora da autuação, relativamente à necessidade de exclusão dos impostos recuperáveis, ICMS, PIS e COFINS, aplicáveis às entradas e a reinclusão dos mesmos tributos aplicáveis para compor a base de cálculo das operações de transferência.

Logo, não foi criado um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, mas a aplicação dos princípios contábeis à definição de custo.

Na Instrução Normativa nº 52/13, a Administração Tributária busca esclarecer, sem modificar o texto do mandamento complementar, o termo “valor da entrada mais recente”, insculpido no Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, de forma a nortear o procedimento da fiscalização. Neste sentido, o item 2.1. da referida Instrução orienta 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.

Foi com base nesse entendimento que os autuantes procederam no caso concreto, em acordo com as práticas contábeis, mais especificamente, com o que dispõe o Pronunciamento Técnico CPC 16

(R1) - Estoques, item 11, que serviu de lastro para edição da instrução normativa em comento. Tal pronunciamento esclarece o que compreende o custo de aquisição: “*O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.*”

Tal mandamento decorre da manutenção do pacto federativo, de forma a evitar um benefício de tributação a uma unidade da Federação em detrimento de outras unidades, mantendo a neutralidade do imposto.

No que se refere à aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/13, editada em 18/10/2013, verifico que a infração apontada tem como respaldo o disposto no Art. 13, §4º, I da LC nº 87/96, com amparo nas disposições dos Arts. 155, §2º, XII, “i” e 146, III, “a” e “c” da Constituição Federal, que delega a lei complementar fixar a base de cálculo e estabelecer normas gerais concernentes aos fatos geradores e aos contribuintes.

Portanto, a mencionada Instrução Normativa configura norma complementar (Arts. 96, 100 e 106 do CTN), que tem como objetivo esclarecer a matéria disciplinada, ou seja, meramente interpretativa das normas hierarquicamente superiores (LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96, RICMS/97).

Entretanto, reconheço que, antes da edição da referida Instrução Normativa, várias interpretações foram utilizadas pelos Auditores Fiscais deste Estado da Bahia, inclusive com diversas autuações contra a exclusão dos impostos recuperáveis nas transferências interestaduais originadas neste Estado.

Foi o que ocorreu com o Auto de Infração nº 269352.0022/11-3, julgado procedente pelo Acórdão nº 0127-02/12, o qual foi posteriormente reformado pelo Acórdão nº 0279-12/18, acatando o entendimento aqui exposto.

Sendo assim, considerando que o Autuado utilizou o procedimento de boa-fé, com base nas práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, entendo que devem ser excluídas a imposição de multas, nos termos do Art. 100 do CTN da Lei nº 5.172/66, transscrito a seguir:

*“Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:*

*I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;*

*II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;*

*III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;*

*IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.*

*Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.”*

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado para excluir a imposição de multas.

## VOTO DIVERGENTE

Peço vênia para divergir do nobre relator, e minha divergência restringe-se, única e exclusivamente, ao fato de que, no caso em apreço, a exclusão dos impostos recuperáveis, em operações de transferência interestadual para o mesmo Contribuinte, enquadrados conforme o disposto no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, pelos fatos que abaixo vou expor:

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando nos princípios legais que norteiam a lide, citando primeiramente o que dispõe a Constituição Federal do Brasil ao tratar da

competência das Leis Complementares, no artigo 146, e, dos impostos dos Estados e do Distrito Federal, no artigo 155, como abaixo:

**Art. 146.** Cabe à lei complementar:

- I. dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II. regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III. estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a inteiro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Em atendimento ao disposto no princípio constitucional, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, conhecida como LEI KANDIR, ao disciplinar a aplicabilidade do ICMS, de relação aos fatos geradores objeto da presente lide, estabeleceu em seu Artigo 13:

**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.

Apresentemos também o que determina o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, devidamente atualizado, ao tratar do ICMS, quando assim explicita:

**Art. 23.** A base de cálculo do imposto é:

I - o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

**Art. 32.** Constitui crédito fiscal, para fins de cálculo do imposto a recolher:

I - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativamente às mercadorias entradas para comercialização;

Em sequência de hierarquia das leis, vejamos o que determina a Lei 7.014/97, a Lei do ICMS - BAHIA:

**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 valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

**II** - o custo da mercadoria, quando produzida, gerada, extraída ou fabricada pelo próprio estabelecimento, exceto em hipóteses expressamente previstas em regulamento.

E aqui, a Lei nº 7.014/97, repete fielmente o que determina a LC 87/96, só que referenciando as transferências internas.

Abordando a pretensão dos autuantes em determinar um tipo diferente de base de cálculo, constato que a mesma não tem respaldo no que determina, ainda, a Lei nº 7.014/96, que, expressamente, define o princípio básico do ICMS, a não cumulatividade, determinando no artigo 28, abaixo transcrito, assim como assegura ao contribuinte o direito ao crédito do tributo cobrado nas operações anteriores, como no artigo 29:

**Art. 28.** O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.

**Art. 29.** Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeitopassivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

Adotando o pretenso arbitramento, exigem os autuantes que a Recorrente efetue o estorno de crédito, como indevidamente utilizado, não atentando para o determinado na Lei nº 7.014/97, que, destaque-se, em hipótese alguma, podem ser enquadradas as operações efetuadas pela Recorrente que não se enquadram no previsto como abaixo:

**Art. 30.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

**I** - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**II** - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

**III** - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

**IV** - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.

O condicionante determinado na legislação em apreço para que não seja admitida a utilização do crédito do ICMS está claramente definido no artigo 31 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito:

**Art. 31.** O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Seguindo os passos da Lei nº 7.014/96, o RICMS BAHIA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/2012, também de relação às transferências recebidas de estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, estabelece:

**Art. 263.** O contribuinte que receber por transferência mercadorias de outro estabelecimento da mesma empresa, localizado em outro estado, deverá manter à disposição do fisco arquivo eletrônico contendo:

(...)

"II - os registros fiscais dos documentos recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas pelo estabelecimento comercial remetente das mercadorias, observadas as especificações técnicas estabelecidas no Conv. ICMS 57/95."

**Parágrafo único.** A falta da entrega, quando intimado, dos arquivos eletrônicos previstos neste artigo implica em cassação de tratamento tributário diferenciado obtido mediante termo de acordo ou regime especial, sem prejuízo da penalidade prevista no inciso XX do art. 42 da Lei 7.014/96.

Ao tratar do estorno de crédito, o RICMS BAHIA, seguindo o prescrito na Lei nº 7.014/96, estabelece, muito longe do que pretendem os autuantes, no artigo 312:

**Art. 312.** O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

**I** - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

**II** - for integrada ou consumida em processo de industrialização, produção, geração ou extração, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

**III** - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

**IV** - vier a ser objeto de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência similar.

**V** - forem adquiridos de contribuinte industrial que tiver obtido aprovação técnica para fruição de incentivo fiscal concedido por este Estado, no valor que exceder ao imposto devido na saída subsequente da mesma mercadoria.

Na sequência e seguindo a importância e supremacia das normas legais, chegamos a Instrução Normativa nº 52/2013, que, conforme descrito no seu preâmbulo:

**Esclarece a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadoria, 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.**

Tratando das transferências efetuadas por estabelecimentos da mesma empresa sediados em outros Estados da Federação para outro sediado no Estado da Bahia, pretende a Instrução Normativa que assim se proceda:

(...)

2. 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 o seguinte:

2.1 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;

2.2 na hipótese da entrada mais recente ter sido originada de outro estabelecimento comercial do mesmo titular, deverá ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento industrial ou comercial de outro titular.

2.3 o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor da última entrada da mercadoria no estoque do estabelecimento, ocorrida até o dia da saída da mercadoria em transferência para destinatário localizado neste Estado.(grifo nosso)

É sabido que Instrução Normativa, desde quando seu objetivo é instruir aqueles que a ela se submetem, funcionários públicos, no caso da SEFAZ BAHIA, procedam em seus trabalhos internos, ao determinar a exclusão de “tributos recuperáveis”, pretendendo, inclusive alterar a legislação de outros Estados, determinando aquilo que é da competência de cada um, e, ainda, interferir nos conceitos contábeis, ter competência para alterar a legislação de outros Estados ao determinar taxativamente: **“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.”**

É de bom alvitre ver-se a conceituação do que venha a ser Instrução Normativa, dentro do arcabouço tributário que rege as relações Estado X Cidadão>

Assim temos:

**As instruções normativas** são atos administrativos que visam disciplinar a execução de determinada atividade a ser desempenhada pelo Poder Público. Têm por finalidade detalhar com maior precisão o conteúdo de determinada lei presente no ordenamento jurídico pátrio.

**Não é função da instrução normativa criar novos direitos ou obrigações**, mas tão somente explicar de forma mais clara os direitos e obrigações que já tenham sido previstos em algum momento pela legislação.

Como ato administrativo não pode a Instrução normativa ter ingerência nas ações dos contribuintes, ainda mais para impor-lhes obrigações e formas de procedimento que alteram a

legislação a que se submetem.

Vemos, pois, que não tem uma Instrução Normativa a competência de inovar ou acrescer, por entendimento próprio, direitos ou obrigações a quem quer que seja, e, muito menos, colidir com leis ou decreto, o que manifestamente ocorre na tentativa de aplicar o que a Instrução Normativa nº 52/2013 apresenta.

A respeito do posicionamento da Instrução Normativa como definidora de padrões tributários e criadora de obrigações para o contribuinte, apresenta-se o decidido pelo STJ no Resp abaixo:

STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 1221170 PR 2010/0209115-0 (STJ)

Jurisprudência•Data de publicação: 24/04/2018

O TRF-1, ao analisar Apelação Cível, de relação à competência da Instrução Normativa, assim se pronunciou:

TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 99128920104013400 (TRF-1)

Jurisprudência•Data de publicação: 12/09/2014

**EMENTA**

**A Instrução Normativa nº 658, de 4/7/2006, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impõe a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade.** 8. Apelação e remessa oficial não providas.

Também o TRF-5, analisando pretensão de inclusão de ditames inexistentes na legislação, assim se pronunciou:

TRF-5 - Apelação em Mandado de Segurança AMS 92728 PE 0003635-66.2005.4.05.8300 (TRF-5)

Jurisprudência•Data de publicação: 18/09/2009

**EMENTA**

**INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 468/04. FISCO FEDERAL. REGIME FISCAL DA CUMULATIVIDADE. PREÇO PREDETERMINADO. DEFINIÇÃO. ILEGALIDADE. MERA RECOMPOSIÇÃO MONETÁRIA.** 1 - O preço predeterminado em contrato não perde a sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833 /03, fosse não abranger os contratos com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que, definitivamente, não se confunde com o preço predeterminado; 2 - O intuito da Lei n.º 10.833 /03, (arts. 10, XI, e 15), ao manter os contratos pelo regime anterior, foi justamente a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro contratual. A previsão de aplicação do regime fiscal anterior da cumulatividade, relativamente ao PIS-COFINS, alcançou os contratos firmados antes de 31/10/2003, com preços predeterminados, ainda que sujeitos a cláusulas de reajuste, desde que por critério prefixado e destinado à mera recomposição monetária; 3 - **A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impõe a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade;** 4 - Apelação da União improvida. Apelo da Termopernambuco S/A provido. Remessa oficial parcialmente provida

Pode-se verificar que a decisão acima do TRF-5, deixa bastante claro, sem sombra de dúvida, a incompetência de Instrução Normativa tentar alterar o sentido da lei ou tentar criar interpretações, ao destacar literalmente: **A Instrução Normativa nº 468, de 08/11/2004, que limitou a acepção do termo "preço predeterminado", da forma como foi prevista, impõe a tributação advinda dos referidos contratos nos termos do sistema não-cumulativo, onde vigoram as alíquotas de 7,6% para a COFINS e 1,65% para o PIS, restringe o alcance da norma legal, incorrendo em evidente ilegalidade**

Analisemos, inicialmente, o conflito conceitual entre o que venha a ser “valor da entrada mais recente” e “custo de aquisição” ou “custo de inventário”.

**VALOR DA ENTRADA** é o valor desembolsado pelo adquirente, o “valor de face”, ou seja, o quanto se vai pagar para ter em seu poder a mercadoria adquirida. Desta forma, o valor aqui definido é o constante da Nota Fiscal de aquisição (valor do produto, tributos incidentes, despesas

acessórias, etc.), que vai ser levado à débito da conta de Compras ou similar.

**CUSTO DE AQUISIÇÃO** –O custo de aquisição de mercadorias para estoque compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Em outras palavras, no **CUSTO DE AQUISIÇÃO OU CUSTO DESEMBOLSO**, são considerados **todos os gastos incorridos** na compra do bem (frete, seguro, impostos irrecuperáveis, etc.), até a sua colocação em condições de uso ou em condições de venda.

A alegação dos autuantes do quanto determinado pelo CPC 16, do CFC, em nada lhe ampara, em vista de o CPC determinar, justamente, a forma como chegar ao determinado pela Receita Federal. Saliente-se que o CPC, derivado das Normas Internacionais de Contabilidade, cumpre o princípio da “primazia da essência sobre a forma”, e que não pode interferir na legislação tributária, mas adequar os registros contábeis aos princípios tributários.

Para tanto, é que são determinadas as contas redutoras, de forma que a “essência”, no caso o valor de face, fique destacado nos registros contábeis, e a “forma”, como adequar aos princípios tributários do Imposto de Renda, seja destacado pelo valor de face e os registros das contas redutoras”.

As contas ICMS a Recuperar, PIS a Recuperar e COFINS a Recuperar são contas redutoras da conta Compras, não interferindo no conceito de Valor da Entrada, que pode ser constatado na escrituração contábil.

Ao querer aceitar interpretações contrárias aos princípios constitucionais e desejos de legislar por conta própria de prepostos fiscais, considerando o enfrentamento que tem a sociedade com o Estado por culpa de imposições restritivas às atividades econômicas, bom é destacar o dito pelo Ministro Marco Aurélio

*RE 166772-9/RS, DJ 16.12.94, Rel. E. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno: EMENTA: “INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta escorai a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a conformação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que ‘conviria’ fosse ela perseguida’- Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele”.(grifo nosso).*

Estranho, se não incongruente, seria admitir a pretensão dos autuantes, ao não atentar que, em utilizando crédito inferior ao pago pelo remetente, além de ferir a não-cumulatividade, cria um manifesto conflito federativo, pois o Estado da Bahia estaria a alterar a base de cálculo estabelecida por um outro Estado da Federação, para saídas realizadas a partir de seu território.

Cite-se que a 1<sup>a</sup> JJF, ao analisar o Auto de Infração nº 206891.3049/16-6, reconhece a incompetência de o Estado da Bahia promover alteração na legislação de outro Estado, como destacou.

Ainda mais, não há qualquer norma no ordenamento jurídico pátrio que admita seja condicionada a fruição do direito de crédito ao conhecimento prévio pelo Contribuinte – no caso, a Recorrente –, de legislação irregularmente editada pelo Estado de origem, até mesmo porque relação jurídica tributária é cogente, decorre de lei, não havendo espaço para manifestação de vontade, tal como nos negócios jurídicos privados.

Já abordando decisões que justificam a improcedência da autuação objeto da presente lide, temos que este Conselho vem prestigiando o entendimento da Recorrente.

A Colenda 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão nº 0054-12/16, acatou as razões do recurso voluntário interposto contra decisão que mantivera acusação fiscal idêntica à presente.

O acórdão foi disponibilizado em 17.05.2016, Relator o Dr. Paulo Danilo Reis Lopes: *Saliente-se*

*que outros julgados deste CONSEF, seja por votos vencidos de relatores, seja por votos divergentes, a postulação da Recorrente encontra guarida, a exemplo dos Acórdãos nºs 0059-11/16, 0052-11/16, 0045-11/16, onde, inclusive a solicitação de afastamento das multas foi acatada.*

Também o Tribunal de Justiça da Bahia, ao apreciar lide semelhante, através da 1ª Câmara Cível, inclusive, com parecer favorável emitido pelo e. Ministério Público Estadual em relação à concessão da segurança assim se posicionou:

**“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. DECISÃO INDEFERINDO PEDIDO LIMINAR. AUTUAÇÃO FISCAL. ICMS. BASE DE CÁLCULO PREVISTA NO ART. 13, §4º, INCISO I DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. PRESENÇA DO FUMUS BONI IURIS. DECISÃO REFORMADA. RECURSO PROVIDO.**

*Em razão de todo exposto, DÁ-SE PROVIMENTO ao Agravo de Instrumento, ratificando-se a decisão de fls. 292/295, que concedeu a tutela recursal.”*

*(A.I. nº 0004495-87.2014.8.05.0000 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador AUGUSTO DE LIMA BISPO)*

Ainda a 1ª Câmara Cível em processo idêntico assim se manifesta:

**“EMENTA. 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.**

*Ex positis, NEGA-SE PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando-se a sentença em REEXAME NECESSÁRIO.”*

*(A.C. nº 0524431-38.2014.8.05.0001 – 1ª Câmara Cível – Relator Desembargador LIDIVALDO REIACHE)*

Também a 2ª Câmara Cível ao apreciar processo idêntico, assim se pronunciou:

**“EMENTA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. PRELIMINAR. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA. REJEIÇÃO. MÉRITO. BASE DE CÁLCULO DE ICMS. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIA. EXPURGO PIS E COFINS COM BASE EM INSTRUÇÃO NORMATIVA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. VEROSSIMILHANÇA DA ALEGAÇÃO DO AGRAVANTE. CONSTATADA. PERIGO DA DEMORA. PRESENÇA. REQUISITOS AUTORIZADORES PARA CONCESSÃO DE LIMINAR MANDAMENTAL. AGRAVO PROVIDO. DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU REFORMADA. ATÉCIPAÇÃO DA TUTELA MANDAMENTAL DEFERIDA EM SEGUNDO GRAU.”**

*“Desse modo que, a priori, revela-se ilegítima alterações no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de instrução normativa expedido pelo Estado da Bahia.”*

*(A.I. nº 0017564-89.2014.8.05.0000 – 2ª Câmara Cível – Relatora Juíza Convocada MARTA MOREIRA)*

Em julgamento do processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, a Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

*Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infracional, porque considerada por esta Corte como meramente interpretativa e, consequentemente, não deve haver a exclusão dos tributos recuperáveis das suas bases de cálculo para fins da obrigação ora executada. (grifo nosso)*

O julgado acima foi proferido no dia 02 de setembro de 2019.

Ademais, caso fosse acatado o pretendido pelo autuantes, estar-se-ia subvertendo o conceito de custo, desde quando o valor não acatado como crédito, forçosamente, teria quer computado como custo da mercadoria, contaminando assim o princípio da não cumulatividade, básico do ICMS.

O posicionamento que tentam adotar os autuantes, vai de encontro ao entendimento do fisco de outros Estados, a exemplo de Minas Gerais, Paraná, Santa Catarina e São Paulo, que por decisões em respostas a Consultas efetuadas por contribuintes neles estabelecidos, reconhecem o cálculo para a determinação de base de cálculo das entradas mais recentes, da forma como procedida pela Recorrente.

Por tudo exposto, concluo que a retirada da base de cálculo dos “tributos recuperáveis” (ICMS, PIS

e CONFINS), que estes valores não corresponderia ao *totum* da operação mais recente, mas, sim, ao “custo de aquisição” contabilizado na mercadoria, o que contraria o que dispõe o inciso I, § 4º do Art.13 da LC 87/66, e o que também dispõe o Artigo 312 da Lei nº 7.014/96, pois, o Contribuinte se enquadra como empresa Comercial, e para tanto, somente deverá ser considerado o valor da nota fiscal de aquisição mais recente.

Por tudo que analisei e pela convicção da certeza do meu entendimento dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, e, julgo IMPROCEDENTE o auto de infração em apreço.

## **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 **206891.0020/16-7**, lavrado contra **CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$224.847,48**, e dos acréscimos legais, sem aplicação da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, conforme o art. 100 do CTN da Lei nº 5.172/66.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Paulo Shinyashiki Filho, José Raimundo Oliveira Pinho e Henrique Silva de Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de janeiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

PAULO SHINYASHIKI FILHO – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS