

PROCESSO	- A. I. N° 206891.0043/15-9
RECORRENTE	- COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0206-02/16
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 15/04/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0017-11/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA, COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. Nas transferências interestaduais realizadas entre Centro de Distribuição, o valor da base de cálculo é o da entrada mais recente, assim entendido o custo das mercadorias apurado pela exclusão dos impostos recuperáveis e inclusão do ICMS devido pela alíquota interestadual. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do Relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Diz respeito o presente processo a Recurso Voluntário interposto pela autuada em virtude da decisão da 2ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 16.12.2015, ciente em 21.12.2015, determinando o pagamento de ICMS no valor original de R\$115.570,55, sob a acusação do cometimento de uma única infração:

*Infração 1 - 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 .*

Como complemento da acusação, consta: **TRATA-SE 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.**

Após análise da peça defensiva apresentada pela autuada, protocolada em 16.02.2016, fls. 51 a 814, a Informação Fiscal prestada pelos autuantes, protocolada em 06.04.2016, fls. 116 a 145, a 2ª JJF, através o Acórdão acima enumerado, fls. 171 a 181, em sessão de julgamento do dia 29.11.2016, assim definiu:

*Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que não houve auditoria nos documentos fiscais, bem como porque não foi observado que nem todos os produtos objeto da autuação ensejam direito à apropriação de créditos de PIS e COFINS.*

*Essa alegada falta de auditoria de documentos fiscais não se sustenta, haja vista que a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação pertinente à apuração do imposto lançado (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96), tendo a ação fiscal sido desenvolvida em conformidade com o princípio da estrita legalidade tributária. O argumento atinente à apropriação de créditos fiscais de PIS e COFINS também não prospera, uma vez que o próprio autuado, após ser intimado, afirmou que não foi possível informar quais os produtos com tributação diferenciada. Além disso, observo que a acusação imputada ao sujeito passivo foi descrita com clareza e precisão, e o lançamento se encontra revestido das formalidades legais previstas. O Auto de Infração contém elementos suficientes para se identificar o autuado, o montante do débito e a natureza da infração apurada. Ultrapasso, portanto, essa preliminar de nulidade.*

*Quanto à nulidade arguida por suposta inobservância da diferenciação de alíquotas do PIS e COFINS em diversas situações, saliento que tal matéria é atinente ao mérito da lide e, como questão de mérito, será analisada mais adiante neste voto.*

*Afasto a preliminar de nulidade referente à alegada incompetência de auditores fiscais do Estado da Bahia para aferir a regualridade de operações ocorridas em outras unidades da Federação, pois na situação em análise não*

se está auditando as operações realizadas, mas, sim, os valores utilizados pelo autuado a título de crédito fiscal, matéria que é da competência do Estado da Bahia, já que o autuado está localizado em território baiano.

Com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, indefiro o pedido de realização de diligência, uma vez que considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Adentrando ao mérito da lide, observo que o cerne da questão reside na determinação correta da base de cálculo do ICMS a ser utilizada nas transferências interestaduais de mercadorias de um Centro Distribuidor, estabelecido em outra unidade da Federação, para outro estabelecimento da mesma titularidade, localizado neste Estado.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram 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. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 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".

Analizando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram 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.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos e, portanto, os valores pagos são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências, não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

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

Saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade. Além disso, por ter natureza interpretativa, pode ser essa citada Instrução Normativa aplicada a fatos pretéritos.

Esse entendimento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrada em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados em débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

No que tange às operações com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ressalto que no caso em comento, que trata de uma operação interestadual, não há encerramento da fase de tributação pelo ICMS e, portanto, não há como se aplicar o instituto da substituição tributária.

Quanto às alegadas operações com produtos recebidos da Zona Franca de Manaus, o argumento defensivo não se sustenta, pois, conforme foi bem explicado pelos autuantes na informação fiscal, o autuado, após ter sido

*intimado, afirmou que “não foi possível localizar os produtos que contêm tributação diferenciada no que concerne à apuração do PIS e COFINS relativa aos produtos recebidos da ZONA FRANCA DE MANAUS no período de 2011”.*

*Relativamente à decisão judicial exarada pelo Tribunal de Justiça da Bahia, cabe ressaltar que a questão ainda se encontra pendente de recurso.*

*Saliente que o entendimento acima está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF ao apreciar Autos de Infração acerca de idêntica matéria, lavrados pelos mesmos autuantes, conforme os Acórdãos CJF N°s 0334-11/15, 0224-12/15, 0247-12/15 e 0138-11/14, sendo que desse último transcrevo a ementa a seguir:*

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF N° 0138-11/14**

**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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos não cumulativos incidentes sobre as vendas não compõem o custo da mercadoria. Não acolhido o pedido de redução da multa, por falta de amparo legal. Rejeitada a nulidade suscitada e não acolhido a preliminar de mérito da decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.**

*A multa de 60%, indicada na autuação, está em conformidade com a legislação estadual, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual, a teor do disposto no art. 125, I, da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB). Não há como se dispensar ou reduzir essa multa, pois se trata de penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal e, portanto, além da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.*

*Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Ciente do pronunciamento acima, inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 17.02.2017, fls. 191 a 219, requerendo a reforma da decisão e requerendo o reconhecimento da improcedência do Auto de Infração, objeto da lide, pelas razões que analiso.

De início, a Recorrente faz um breve relato dos fatos que levaram ao julgamento proferido pela 2<sup>a</sup> JJF, fazendo referência à sua atividade comercial e ao comportamento que tem perante os órgãos fiscalizadores, que afirma serem de respeito e atendimento às normas emanadas, destacando os fundamentos utilizados pela referida Junta Julgadora, citando-os:

*(i) o lançamento não é nulo, pois “contém elementos suficientes para se identificar o autuado, o montante do débito e a natureza da infração apurada”; (ii) os auditores fiscais do Estado da Bahia são competentes para aferir a regularidade de operações ocorridas em outras unidades da Federação, sob o aspecto dos valores utilizados à título de crédito fiscal; (iii) os elementos existentes nos autos são suficientes para formação do convencimento dos julgadores, pelo que é desnecessária a realização de diligência; (iv) os créditos fiscais apropriados pela ora Recorrente devem ser estornados, já que na transferência interestadual de mercadorias destinada à estabelecimentos da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, “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”; (v) a IN nº 52/13 - da Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, “tem natureza interpretativa”, portanto, “pode ser aplicada a fatos pretéritos”; (vi) trata-se de operações interestaduais que não estão sujeitas ao ICMS/ST e, por sua vez, os produtos recebidos da Zona Franca de Manaus não foram identificados pela ora Recorrente, de modo que “o argumento defensivo não se sustenta”; (vii) a multa de 60% “está em conformidade com a legislação estadual, não cabendo a este órgão julgador administrativo apreciar aspectos relacionados à constitucionalidade da legislação tributária estadual”.*

Em sequência trata a Recorrente do que denomina de DIREITO.

Afirma textualmente a Recorrente que é flagrante a *“Incompetência do Estado da Bahia para deliberar sobre Base de Cálculo regularmente aplicada em operação ocorrida perante outro Ente Federativo”*.

Comenta o fato da não aceitação do pedido de nulidade por ela suscitado, sob a argumentação de que:

*“(…)*

*Afasto a preliminar de nulidade referente à alegada incompetência de auditores fiscais do Estado da Bahia para*

*aféir a regularidade de operações ocorridas em outras unidades da Federação, pois na situação em análise não se está auditando as operações realizadas, mas, sim, os valores utilizados pelo autuado a título de crédito fiscal, matéria que é da competência do Estado da Bahia, já que o autuado está localizado em território baiano". (g.n.)*

Afirma que a autuação fundamenta-se em informações relacionadas a operações que não se encontram sob a jurisdição do Fisco baiano, e que tal situação afronta ao conceito de Jurisdição das Normas Estaduais.

Diz que, tendo o Estado de origem reconhecido a regularidade do documento fiscal com todos os dados nele inseridos (nota fiscal), falece competência ao Estado destinatário infirmar os dados nele constantes, ainda mais em se tratando de meios de cobrança de tributo, sob pena de violação das Normas Estaduais e, sobretudo ao Pacto Federativo, e, que tal entendimento está fundamento no artigo 23 de LC Nº 87/96, que transcreve:

*"Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com 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." (g.n.)*

Afirma que estando o Estado da Bahia se sentindo prejudicado na partilha dos tributos o meio de solução não é penalizar o contribuinte e sim buscar os meios legais para dirimir as controvérsias com outros Estados da Federação, mormente se se atentar para o que dispõe o artigo 13 da LC Nº 87/96, citando julgado do STF, abaixo transcrito:

**"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. OPERAÇÃO INTERESTADUAL. RESTRIÇÃO AO CREDITAMENTO DE ALÍQUOTA INTERESTADUAL (ICMS) PELO ESTADO DE DESTINO EM FACE DE INCENTIVO FISCAL CONCEDIDO PELO ESTADO DE ORIGEM. IMPOSSIBILIDADE. ALEGADAS OMISSÃO E CONTRADIÇÃO NO ACÓRDÃO EMBARGADO. VÍCIOS DE INTEGRAÇÃO NÃO EVIDENCIADOS.**

(...)

**3. O Colegiado, mencionando recente precedente da Segunda Turma (RMS 31.714/MT, Rel. Min. Castro Meira, DJe 19/9/2011), consignou, ainda, que a questão relativa à inconstitucionalidade da lei local que instituiu o benefício fiscal em comento e eventuais compensações financeiras, notadamente em face do que dispõe o art. 155, § 2º, XII, g, da CF e a LC 24/75, DEVE SER DISCUTIDA DIRETAMENTE ENTRE OS ESTADOS ENVOLVIDOS MEDIANTE AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE PERANTE O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NÃO SENDO O CASO DE IMPINGIR SANÇÕES UNILATERAIS AO CONTRIBUINTE EM FACE DE EVENTUAL "GUERRA FISCAL".**

(...)

**5. Embargos de declaração rejeitados.**

**(EDcl no RMS 32.937/MT, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/03/2012, DJe 09/03/2012) (g.n.)**

Adentrando ao mérito da lide, de início, trata a Recorrente de:

### **Base de Cálculo nas Operações de Transferências Interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular.**

Mais uma vez, a Recorrente reporta-se a trecho do julgamento proferido pela Junta Julgadora, como o abaixo transcrito:

**"(...)**

*constato que os valores exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração de 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..*

*O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos, e portanto, os valores pagos são recuperáveis quando da operação subsequente. No caso das transferências, não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.*

*O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, é no mesmo sentido de que na*

*formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.*

*Quando o art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, obviamente esse valor é o que é de fato arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.” (g.n.)*

Diz que tal entendimento é equivocado pois o conceito de “valor da entrada mais recente” não pode ser confundida com “custo de aquisição”, e que, esta pretensão do Fisco não passa de uma manobra com fins unicamente arrecadatórios, sem nenhuma previsão legal.

Reafirma que o respaldo legal vem da LC N° 96, no artigo 13, que transcreve:

*“Artigo 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.” (g.n.)*

Cita em seu favor, acórdão de julgado deste CONSEF como abaixo transcrito:

**Acórdão JJF N° 0009-02/12:**

*“(...) a discussão reside em se determinar qual a base de cálculo correta a ser utilizada nas transferências das mercadorias de outros estabelecimentos para o estabelecimento autuado localizado neste Estado.*

*(...)*

*Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96. Tal regra de tributação não pode ser desprezada em função da imposição de outros diplomas legislativos, sob pena de se ver descaracterizada toda a sistemática sobre a qual foi montado o modelo do imposto estadual.” (g.n.)*

Com base no na jurisprudência que cita afirma: **“a base de cálculo do ICMS a ser adotada deve ser o valor da operação de entrada mais recente (o valor constante da Nota Fiscal de entrada mais recente).”**

Diz que a forma utilizada pelos autuantes e acatada pela Junta Julgadora equipara as operações definidas no inciso I com aquelas definidas no inciso II, o que é totalmente inaceitável, e que, caso o legislador desejasse identificar a base de cálculo como custo de aquisição, tê-la-ia definido, como ocorreu com as operações industriais, ao definir o “custo de produção”.

Aborda a Recorrente o conceito de custo, comentado pelos autuantes, contido no CPC 16, afirmindo que o referido normativo diz respeito à contabilização para avaliação de estoques, que não pode ser confundido como “valor da entrada mais recente”, que, em realidade, consiste no valor de face constante do documento fiscal de aquisição (nota fiscal).

Aduz ser este o entendimento deste CONSEF, conforme julgado no Acórdão JJF nº 0009-02/12, mantido pela 3ª CJF, Acórdão CJF nº 0043-13/13, a seguir transcrito:

*“(...)*

*Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.*

*No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, dando sua interpretação para o que significa este custo.*

**NÃO FOI DADA LIBERDADE AO INTÉPRETE PARA ADOTAR CONCEITO DIVERSO OU PARA INTEGRAR O TEXTO DE MODO A COMPLETAR-LHE O SENTIDO. O VALOR AO QUAL FAZ REFERÊNCIA O LEGISLADOR É EXATAMENTE O VALOR DA ÚLTIMA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO.** Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.” (g.n)

Em seguida, a Recorrente aborda o tema: **DA INAPLICABILIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/2013 - Da ausência de caráter interpretativo da IN nº 52/2013 – Da ILEGÍTIMA alteração no cômputo de base de cálculo de ICMS em razão de Instrução Normativa**

Diz da inutilidade da Instrução Normativa nº 52/2013, da SAT SEFAZ BAHIA, em vista de o definido na Lei Complementar nº 87/96 ser bastante claro e não deixar qualquer dúvida interpretativa e que a mesma, tão somente, “**alterou o cômputo de base de cálculo do ICMS, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta, o que não pode ser realizado mediante ato normativo infralegal!**”

Sequenciando sua peça recursiva a Recorrente passa a tratar dos julgados do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, transcrevendo a ementa abaixo do acórdão proferido pela 1ª Câmara Cível do E. TJ/BA, em sede de Reexame Necessário (Processo nº 0524431-38.2014.8.05.0001), sob a relatoria do Des. Relator, Lidivaldo Reaiche Raimundo Britto:

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

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

2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica para a situação de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular para estabelecimento em outro Estado.

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

4. Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa. RECURSO DE APelação IMPROVIDO. Acordam os Desembargadores integrantes da Colenda Primeira Câmara Cível deste Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, à unanimidade, em NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Apelação, confirmando a sentença em Remessa Necessária”. (g.n)

Trata a seguir a respeito da **Irretroatividade das Disposições da IN (SAT/BA) Nº 52/2013**.

Afirma a Recorrente que o entendimento expresso pela Junta Julgadora de que “(...) a mencionada Instrução Normativa nº 52/13 tem natureza interpretativa e, sendo assim, pode ser aplicada a fatos geradores pretéritos”, vai de encontro ao determinado nos artigos 109 e 110 do CTN, em face de os supostos fatos geradores terem ocorrido no exercício de 2011 e a mesma ter sido editado em dezembro de 2013.

Diz mais ainda, que à época dos fatos que ensejaram a autuação inexistia qualquer preceito legal, na legislação do Estado da Bahia que levasse a esta interpretação que se pretende dar através a Instrução Normativa nº 52/2013, por ferir a Princípio da Anterioridade e a Segurança Jurídica.

Transcreve julgados do CONSEF que, afirma, desautorizam o que é pretendido na Instrução Normativa nº 52/2013, abaixo transcritos:

**A -Acórdão JJF Nº 0087-02/13:**

“(…)

Desta forma, considerando que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, A MESMA NÃO PODE SER MODIFICADA POR NENHUMA LEI OU NORMA ESTADUAL. Permitido fosse a cada estado interpretar a LC 87/96 de acordo com os seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízo ao pacto federativo.

No caso em comento, por se tratar de transferências entre filiais para o estabelecimento autuado, o legislador complementar definiu claramente a base de cálculo nas transferências interestaduais como sendo “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, dando sua interpretação para o que significa este custo.

**NÃO FOI DADA LIBERDADE AO INTÉRPRETE PARA ADOTAR CONCEITO DIVERSO OU PARA INTEGRAR O TEXTO DE MODO A COMPLETAR-LHE O SENTIDO. O valor ao qual faz referência o legislador é EXATAMENTE o valor da última entrada no estabelecimento.** Também não podem ser feitas alterações, em atenção ao regramento da hierarquia presente em nosso ordenamento jurídico, mediante a imposição de decretos ou mesmo normas ditas complementares, citadas pelo autuado.

Assim, nas operações de transferências de mercadorias dos centros distribuidores localizado em outros Estados, para o contribuinte pertencente ao mesmo titular localizado neste Estado, o tratamento a ser dispensado necessariamente deve ser aquele previsto na Lei Complementar.” (g.n)

B -Acórdão JJF Nº 0009-02/12:

“Em suma, nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, no Estado da Bahia, a base de cálculo deve ser o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, segundo dispõe o inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96.

**TAL REGRA DE TRIBUTAÇÃO NÃO PODE SER DESPREZADA EM FUNÇÃO DA IMPOSIÇÃO DE OUTROS DIPLOMAS LEGISLATIVOS, SOB PENA DE SE VER DESCARACTERIZADA TODA A SISTEMÁTICA SOBRE A QUAL FOI MONTADO O MODELO DO IMPOSTO ESTADUAL”** (g.n.)

Argumenta que, na improvável hipótese de aceitação do que pretende dispor a IN 52/2013, a sua aplicabilidade somente poderia ocorrer a data da sua edição, nunca com efeito retroativo.

Aborda em seguida o tema **Descabida aplicação de penalidade – Multa de Ofício**

Considera inusitada a pretensão de aplicação de multa sobre atos praticados em períodos anteriores à edição de ato normativo que altera ou que cria novas obrigações, o que configura, indubitavelmente, Insegurança Jurídica, além da multa pretendida ter caráter confiscatório e fugir ao Princípio da Razoabilidade.

Estranha ainda a consideração da Junta Julgadora de que a multa pretendida não pode ser anulada ou reduzida por se tratar de cominação ao atendimento de obrigação principal, e que falece a ela o direito de assim proceder.

Tratando da insegurança jurídica que se configura na lide constante do presente processo, afirma que o entendimento determinado no julgamento leva à falta de confiabilidade nas decisões emanadas dos órgãos julgadores, apresentando ensinamento de J. J. Gomes Canotilho, *Direito constitucional e teoria da Constituição*, p. 250, que transcreve:

“(...) a segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos actos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios actos.

*Deduz-se já que os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante qualquer acto de qualquer poder – legislativo, executivo e judicial.”*

Sobre o tema apresenta ainda ensinamentos de outros doutrinadores, a exemplo de Mizabel Derzi e Marco Aurélio Greco

Destaca mais uma vez o preceituado no CTN como abaixo:

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

(...)

**III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; (...)**

**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.”** (g.n.)

Apresenta julgados deste CONSEF que, em atendimento ao disposto no Artigo 100 do CTN, anularam ou reduziram multas reclamadas em processos de autuação.

Ao pugnar pela exclusão ou redução da multa proposta no processo, apresenta, mais uma vez, ensinamentos de Marco Aurélio Greco, ao comentar sobre as ações repetitivas de concessões fiscais, à luz da jurisprudência e amparado no que dispõe o CTN no artigo 112, como abaixo transscrito:

*“(...) não tenho dúvida que a boa-fé é relevante e gera efeitos (...) reconheço que a boa-fé nos planejamentos tributários é relevante para determinar a incidência das penalidades. Não apenas para determinar se a multa aplicável é a normal ou a agravada; mas também para determinar se é o caso, ou não, de aplicar penalidades.*

*O afastamento das penalidades quando o contribuinte agiu de boa-fé não é efeito que decorre apenas dessa figura, mas também resulta de uma interpretação possível do artigo 112 do CTN quando dá realce ao elemento dúvida quanto à capitulação legal do fato. Dúvida que pode ser não apenas objetiva (a conduta foi ou não esta), como também pode ser pertinente à sua qualificação jurídica.” (g.n.)*

Cita precedentes do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0027-11/14, e CJF Nº 0172-12/11.

Abordando o que denomina de “remota possibilidade” de não aceitação do que argumenta e pugna, requer que seja excluída a multa de ofício, com base no determinado nos artigos 100, parágrafo único, e 112, ambos do CTN.

Ainda, em caso de manutenção da autuação, sob o conceito de exclusão dos tributos recuperáveis da base de cálculo, pugna pela inclusão de outros custos, como definido no CPC 16, )R1), item 11, que assim determina:

*“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.”.*

Após fazer comentários sobre os argumentos apresentados pelos autuantes e o que explicita o CPC 16 (R1), a respeito de “custos dos estoques”, afirmado que poderiam os mesmos ter incluído no “custo de aquisição”, como denominam a base de cálculo artificialmente criada, os demais custos citados no referido CPC, como transscrito:

*“custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços”.*

Requer ainda a Recorrente a intimação dos seus procuradores, em nome do Dr. Guilherme Pereira Neves – OAB/BA nº 52.160, para sustentação oral quando do julgamento do processo pelo CONSEF.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta o PEDIDO:

*Diante de todo o exposto, tendo sido demonstrada a improcedência da exigência, a Recorrente vem, tempestivamente e respeitosamente, perante essa C. Câmara de Julgamento Fiscal, requerer seja o presente RECURSO VOLUNTÁRIO seja julgado integralmente procedente para reformar, em parte, o v. Acórdão recorrido, declarando-se a nulidade do lançamento, ou, no mérito, cancelando-se as exigências remanescentes impugnadas (imposto, multa, juros e demais encargos), determinando-se, por conseguinte, o arquivamento do processo administrativo fiscal.*

## VOTO VENCIDO

Em se tratando de processo semelhante, com a mesma origem, os mesmos autuantes, a mesma autuada, a mesma fundamentação legal adotada pelo Fisco e os mesmos entendimentos, que o Auto de Infração nº 206891.0055/14-9, permito-me a repetir o mesmo posicionamento adotado.

Tratando o presente processo de glosa de crédito de ICMS sobre mercadorias recebidas em transferência pela Recorrente de outros estabelecimentos da mesma empresa situados em outros Estados da Federação, pela similitude com outro processo de autuação dos mesmos prepostos fiscais, da mesma pretensão administrativa fiscal e da mesma capitulação legal, inicio a minha análise reproduzindo os mesmos argumentos apresentados no voto proferido em relação ao auto em referência, julgado nesta Câmara, também de minha relatoria.

Por se tratar de aplicação de princípios legais, inicio a análise focando aqueles 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 integre, 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 nº 7.014/97, a Lei do ICMS baiano:

**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.*

De encontro a tudo o que acima determinam os pressupostos legais e superiores, a Instrução Normativa nº 52/2013, inovando e extrapolando sua competência, cria uma nova forma de determinar a base de cálculo nas operações objeto da autuação, objeto de contestação por parte da Recorrente.

Assim é que a Instrução Normativa, investida pelos autuantes de poderes legislativos e impositivos, cria um novo conceito de base de cálculo, o “custo de aquisição”, onde confunde, talvez premeditadamente, o que seja “o valor da entrada mais recente” com o custo de inventário.

Criaram os autuantes uma nova metodologia de cálculo para as operações em apreço, em que toda a lógica tributária e operacional é deixada de lado para tentar impor um novo sistema, que, diga-se de passagem, só se encontra no Estado da Bahia, que, no caso, se apresenta como o “iluminado” na postulação de arrecadação de tributos.

Vejamos a “miraculosa” metodologia criada pelos prepostos autuantes e, por incrível que pareça, aceita pela Junta de julgamento:

- (i) *Retirou o valor do ICMS, do PIS e da COFINS do valor de aquisição mais recente da mercadoria pelo Centro de Distribuição;*
- (ii) *Em seguida, acresceu o valor do ICMS sobre a operação de transferência/saída interestadual;*
- (iii) *Apurou o ICMS na operação com base no valor acima.*

Tomando por base o acima enunciado pelos autuantes, exemplifiquemos, numericamente, como seria o cálculo do preço de transferência de uma mercadoria no valor de R\$1.000,00, no caso hipotético, oriunda do Estado de São Paulo:

<b>Valor da Mercadoria</b>	<b>R\$ 1.000,00</b>
(-) Crédito ICMS	(R\$ 180,00)
(-) Crédito PIS	(R\$ 16,50)
(-) Crédito COFINS	(R\$ 76,00)
Valor com tributos excluídos	R\$ 727,50
<b>Inserção do ICMS de 7% (-) 0,93</b>	<b>R\$ 782,25</b>

Com base na pretensão dos autuantes, a mercadoria adquirida por R\$1.000,00 somente poderia ser transferida para o estabelecimento situado no Estado da Bahia pelo valor de R\$782,25, e o ICMS a ser recolhido para o Estado de São Paulo corresponderia a 7% deste valor, ou seja R\$54,75 (consulte-se se o Estado de São Paulo concorda com a imposição da norma baiana – a IN 52/2013).

Façamos, agora, um cálculo comparativo da mesma mercadoria em duas situações: Quando adquirida de fornecedor e, quando recebida em transferência.

	FORNECEDOR	TRANSFERÊNCIA
Valor	1.000,00	782,25
Crédito ICMS	70,00	54,75
Crédito PIS	16,50	
Crédito COFINS	76,00	
<b>CUSTO AQUISIÇÃO</b>	<b>837,50</b>	<b>727,50</b>

Como se pode ver, a mesma mercadoria quando adquirida de um terceiro (fornecedor) terá seu “custo de aquisição”, dentro da filosofia criada pelos autuantes no montante de R\$837,50, enquanto caso se trate de transferência, este montante fica reduzido ao valor de R\$727,50, determinando uma diferença de preço da ordem de 15,12%.

Saliento, mais uma vez, que apenas o Estado da Bahia utiliza esta esdrúxula base de cálculo, sendo que Estados outros da Federação tem posicionamento coincidente com o praticado pela Recorrente, como se comprova dos posicionamentos das SEFAZ estaduais exarados através respostas a consultas formuladas sobre o assunto, objeto da presente lide.

**SEFAZ/PR Consulta nº 041/1995 – Relator Fernando T. Ishikawa (Doc. 03)**

A expressão "o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria", do inciso I do art. 13 do RICMS, compreende o valor do ICMS devido nessa operação.

Em face do exposto, a base de cálculo na transferência de mercadorias para outro estabelecimento do mesmo titular, em operações interestaduais, é o valor correspondente à aquisição mais recente da mercadoria, ou seja, é o valor dessa operação, incluído neste o valor do ICMS incidente, que na hipótese exemplificada será igual a R\$ 1.000,00.

E, no caso, não há que se falar em preocupação de natureza fiscal junto ao fisco do Estado de destino, vez que tal regramento decorre do Convênio ICM nº 66/88 (art. 9º, I), que constitui a legislação básica de todos os Estados e do Distrito Federal.

Por derradeiro, esclarecemos que, caso os procedimentos da Consulente estejam em desacordo com a presente resposta, deverá adequá-los no prazo de quinze dias, contados da data da ciência desta (art. 565 do RICMS).

#### **SEFAZ/SC Consulta nº 84/2014 – Paulo Vinicius Sampaio (Doc. 04)**

##### **Resposta**

Pelo exposto, proponho que seja respondido à consulente que:

- a) a base de cálculo que deverá utilizar nas transferências de mercadorias para estabelecimento de sua titularidade situado em outro Estado da Federação será aquela prevista no inciso I do artigo 10 do Regulamento do ICMS catarinense, desde que o remetente seja caracterizado como empresa comercial;
- b) o valor da entrada mais recente é aquele pelo qual mercadoria da mesma espécie e qualidade foi adquirida em data mais recente, sem expurgo do ICMS e dos demais tributos recuperáveis.

#### **SEFAZ/MG Acórdão nº 20.438/2014/2ª – Rel. Luis Geraldo de Oliveira (Doc. 05)**

*"Depreende-se, pois, que nas transferências interestaduais realizadas pela Impugnante a base de cálculo que deve ser utilizada deve ser o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria, sem expurgo do ICMS, uma vez que a norma que trata da matéria não autoriza tal procedimento (expurgo do ICMS incidente na operação/transferência anterior).*

Mais absurda ainda é vermos que o crédito tributário a ser absorvido pelo estabelecimento sediado no Estado da Bahia, que de R\$70,00, quando adquirido de terceiro (fornecedor), cai no caso de transferência para R\$54,75, o que determina uma diferença da ordem de 27,85%.

Não bastassem os posicionamentos de outros Estados da Federação, julgados do Tribunal de Justiça da Bahia, também, definem como incompetente para o que pretende a Instrução Normativa nº 52/2013, valendo destacar o último julgamento, Processo de Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.001, da Primeira Câmara Cível, tendo como relatora a Dra. Silvia Carneiro Santos Zarif, que tem como interessado a empresa Lojas Riachuelo Ltda., que, após analisar o parecer do Desembargador Dr. Jatahy Fonseca Junior, abordando a Instrução Normativa nº 52/2013, assim se expressa:

*Causa espécie a constatação de que a Fazenda estaria buscando redução de uma base de cálculo, o que induziria a uma aparente ausência de interesse jurídico.*

*No entanto, é importante esclarecer que, o objetivo da Fazenda está atrelado à necessária redução do valor a ser utilizado na compensação a título de crédito fiscal; é dizer, na operação realizada no Estado da Bahia, a desconsideração dos tributos recuperáveis recolhidos na fase encerrada no Estado de origem tem como consequência para a formação da base de cálculo do valor a ser aqui exigido uma redução do crédito do contribuinte.*

*Deste modo, sobre os períodos que não tenham sido atingidos pela decadência, houve incidência da norma infra-legal, 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.

Diante de tamanho absurdo, com pretenso foro de legalidade, após o que já foi expressado no decorrer do processo, deixo de examinar, por já ser de conhecimento deste CONSEF, outras

razões e sustentações, já expressas no Auto de Infração nº 206891.3019/16-0, só me restando aceitar o que foi afirmado, e que se tornou mantra aqui no Estado da Bahia, pelo saudoso governador Otávio Mangabeira: “**Pense num absurdo, na Bahia tem precedente**”.

Diante do que analisei e consciente da impropriedade de aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 como determinante para o estabelecimento de base de cálculo das transferências entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes Estados da Federação, comungo com o pretendido pela Recorrente.

Desta forma, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente e julgo IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Divirjo, com a devida *vénia*, da decisão do ilustre Relator em PROVER o Recurso Voluntário, o qual se fundamenta nas razões acima expostas, especialmente por entender imprópria o que dispõe a Instrução Normativa nº 52/2013, por não ter o condão de superar a LC 87/96, para determinar base de cálculo de qualquer tipo de operação industrial ou mercantil.

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, decorrente de operações interestaduais de transferências de mercadorias, com base de cálculo superior ao legalmente estabelecida, em razão da base de cálculo utilizada na transferência interestadual entre filiais não corresponder à entrada mais recente da mercadoria, adquirida do remetente junto ao fornecedor e posteriormente transferida para a filial na Bahia, conforme estabelecido no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96.

Da análise das peças processuais, verifica-se que as mercadorias constantes no levantamento fiscal estão sujeitas ao regime normal de tributação e para a operação foi considerado o valor correspondente à entrada mais recente, cuja diferença apurada na base de cálculo, que ensejou o estorno do crédito, ora em análise, decorre do entendimento das autoridades fiscais de que, da entrada mais recente, devem excluir os valores relativos a PIS, COFINS e ICMS, indevidamente mantidos nos preços unitários das mercadorias (quando da aquisição do estabelecimento remetente ao industrial), por se tratarem de tributos recuperáveis.

Já o contribuinte entende que os correspondentes valores não devem ser excluídos da base de cálculo apurada, consoante previsão legal.

Ressalte-se que a autuação foi efetuada com base nas notas fiscais apresentadas pelo próprio contribuinte, constando discriminadamente os valores apurados pelos autuantes para efetuar os estornos dos créditos. A partir dos cálculos, foi efetuado “Estorno de Crédito”, encontrando-se o valor creditado a mais pelo contribuinte, não tendo o sujeito passivo apresentado, especificamente, qualquer erro numérico no levantamento fiscal.

Assim, a questão a ser decidida consiste em saber, conforme estabelecido na legislação, se o PIS, COFINS e ICMS integram às parcelas que compõem o *valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*.

No caso concreto, verifica-se que o PIS, COFINS e ICMS são tributos não-cumulativos, logo, no caso das transferências não há que se falar de tais valores como componentes da *entrada mais recente da mercadoria*, cujo valor pode ser comparado ao *custo de aquisição* pelo estabelecimento remetente, excluído dos valores recuperáveis, a exemplo do ICMS, PIS e COFINS.

Há de se registrar que a *interpretação literal* da norma contida no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, a qual estipula que na saída de mercadoria industrializada por terceiros para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, sendo desconsiderada qualquer quantia, ainda mais com o agravante de ser recuperável, razão para não configurar da composição do valor da entrada mais recente, pois, repise-se, são despesas recuperáveis.

Portanto, por razões óbvias, os valores recuperáveis não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*.

Logo, não visualizo nenhuma mácula ao lançamento, pois o método utilizado para encontrar o *valor da entrada mais recente*, tem amparo numa *intelecção* da norma que dispõe sobre a base de cálculo nestes casos, inerente ao *custo de aquisição*, cuja autuação tem como fundamento a ofensa ao regramento acima citado, tendo o Estado da Bahia suportado o crédito fiscal, considerado em parte indevido, diante da exacerbação da base de cálculo do imposto, cujo valor imponível, no caso específico de transferência interestadual, é matéria reservada à Lei Complementar, não podendo sofrer qualquer alteração ou modificação, em homenagem e respeito ao pacto federativo firmado no art. 18 da Constituição Federal.

Assim, legítima a exigência de glosa de crédito fiscal decorrente de valor da base de cálculo a mais nas operações de transferências, quando da apropriação dos créditos fiscais pelo estabelecimento adquirente localizado no Estado da Bahia, cujo limite deve observar as regras, em respeito ao próprio princípio da não cumulatividade do imposto, cujo indébito fiscal deve ser discutido no Estado de origem, pois, o dito princípio será efetivado pela técnica do abatimento ou compensação, disciplinada por Lei Complementar, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “c” da Constituição Federal.

Em consequência, em razão da intelecção de que *entrada mais recente da mercadoria* equivale ao “custo de aquisição” para os estabelecimentos atacadista (assim como a LC prevê o “custo primário de produção” para o estabelecimento industrial), quando das transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, torna-se inócuas a alegação sobre a ilegalidade e inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 52/2013, visto que não se trata da análise desta orientação, mas, sim, do próprio dispositivo ínsito no art. 13, § 4º, I da LC nº 87/96, o que denota que a Instrução Normativa nº 52/2013 em nada inovou, **razão de não acolher**, também, o pedido para cancelamento da multa sob o manto do art. 106, I do CTN.

Tal entendimento vem sendo acolhido atualmente pelo Tribunal de Justiça da Bahia, inclusive conforme a recente Decisão no processo da Apelação Cível nº 0338235-52.2017.8.05.0001, exarada em 02 de setembro de 2019 pela Primeira Câmara Cível, de relatoria da douta Des.<sup>a</sup> Silvia Carneiro Santos Zarif, cujo voto foi no sentido de “*Dar PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da Instrução Normativa SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010, excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos*”.

Frise-se que, em relação a retroatividade da Instrução Normativa nº 052/2013, o aludido Acórdão, ao fazer referência aos julgados: *i) Apelação, nº do Processo 0513561-60.2016.8.05.0001, Relator: Des. Baltazar Miranda Saraiva, publicado em 30/04/2019 e ii) Apelação, nº do Processo 0553866-57.2014.8.05.0001, Relator: Des. Edmilson Jatahy Fonseca Junior, publicado em 18/12/2017;* aduz que:

*Lado outro, de acordo com o entendimento consolidado nesta Corte, a Instrução Normativa 052/2013 possui, de fato, natureza meramente interpretativa, o que induz à conclusão de que ela se aplica a fatos pretéritos, consoante se percebe nos julgados abaixo reproduzidos:*

[...]

*No voto condutor deste último acórdão, o Desembargador Relator Jatahy Fonseca Júnior registrou que a “Instrução Normativa SAT n.º 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excedeu sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade”.*

Portanto, diante de tais considerações, por razões óbvias, **os valores recuperáveis** de PIS, COFINS e ICMS, apropriados nas operações de *aquisição do estabelecimento remetente ao industrial* não devem compor do *valor da entrada mais recente da mercadoria*, eis que a Lei Complementar 87/96, ao determinar o valor *correspondente à entrada mais recente da mercadoria*, implica desconsiderar qualquer despesa recuperável, por não configurar, **efetivamente**, da composição do valor da entrada mais recente.

Por derradeiro, registre-se ser **inconsistente** o exemplo numérico apresentado pelo i. Relator, pois se tratam de operações distintas as vendas e as transferências e que tal exemplo em nada contribui à análise da lide, cuja operação de transferência possui legislação específica, prevista no art. 13, § 4º da LC nº 87/96, em respeito ao aludido pacto federativo.

Ademais, tal exemplificação comete um **erro básico** de considerar o valor hipotético de R\$1.000,00 para a **operação interna** (entre o fabricante das mercadorias e o estabelecimento atacadista do recorrente, ambos situados no Estado de São Paulo, que posteriormente faria a transferência para o estabelecimento no Estado da Bahia) e o mesmo valor hipotético de R\$1.000,00 para a operação de venda direta do fabricante ao estabelecimento filial na Bahia.

É notório e de conhecimento básico que o ICMS destacado compõe da base de cálculo da operação. Assim, o valor hipotético da operação interna de R\$1.000,00 para a carga tributária de 18% de ICMS jamais poderia ser também para a operação interestadual com a alíquota de 7% de ICMS.

Sendo assim, o nobre Conselheiro ao considerar o valor de R\$1.000,00 na **operação interna** no Estado de São Paulo entre o fabricante e o estabelecimento atacadista [cujo ICMS foi de R\$180,00 e, em consequência, o valor da mercadoria seria de R\$820,00], jamais poderia também considerar o mesmo valor de R\$1.000,00 para a **operação interestadual** de venda do fabricante ao estabelecimento filial na Bahia, cuja alíquota seria de 7% incidente sobre o valor da mercadoria, o que já demonstra a inconsistência e fragilidade do exemplo numérico trazido pelo Conselheiro Relator.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0043/15-9, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$115.570,55**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros: Fernando Antonio Brito Araújo, Luiz Alberto Amaral Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO: Conselheiros: José Roservaldo Evangelista Rios, Laís de Carvalho Silva e Leonel Araújo Souza.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR/VOTO VENCIDO

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAUJO – VOTO VENCEDOR

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS