

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 2068913009/16-4
<b>RECORRENTE</b>	- CENCONSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G. BARBOSA)
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0012-04/17
<b>ORIGEM</b>	- IFEP COMÉRCIO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 15/05/2020

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0031-11/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. A base de cálculo é o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, nos termos do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96 e art. 17, § 7º da Lei nº 7.014/96. Cálculos do débito efetuados em conformidade com as disposições legais e os ditames da ciência contábil. Indeferido pedido de perícia contábil. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão proferida pela 4ª JJF em 10/02/2017, sendo objeto de lide apena a seguinte infração:

*Infração 01. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo. Trata-se portanto, de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96. (RV).*

*Data da Ocorrência: Entre 31/01/2013 e 31/01/2015. Valor: R\$ 114.049,85.*

Após concluída a instrução, os autos foram remetidos para apreciação pela 4ª JJF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente o auto de infração em epígrafe nos seguintes termos:

*“Trata o presente processo de exigência de ICMS, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal, nos exercícios de 2013 a 2015, em função de operações interestaduais de transferências de mercadorias com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem em montante superior àquele estabelecido em Lei Complementar.*

*O defensor alegou que um dos fundamentos utilizados pela Fiscalização para a lavratura do presente Auto de Infração está fundamentado em normas infralegais, como a Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) - Estoques, situação em que o Direito Tributário socorre-se de normas contábeis.*

*Observo que os autuantes efetivamente citaram as normas acima referidas. No entanto, o fundamento legal da autuação é aquele previsto no inciso I, § 4º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, art. 17, § 7º, inciso I, conforme consta do enquadramento legal e não apenas na Instrução Normativa nº 52/2013 e nas decisões judiciais e administrativas, citadas apenas com a finalidade de reforçar a ação fiscal. Entendo que estas citações em nada afetaram a compreensão do autuado sobre a acusação fiscal que lhe foi imputada, conforme se depreende do teor de sua defesa.*

*Saliente que a descrição da infração permite, claramente, identificar do que está sendo acusado o contribuinte, inociando quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.*

*O defensor alegou ter refeito o cálculo da transferência das mercadorias utilizando as mesmas notas fiscais da Fiscalização, incluindo o PIS e a COFINS, resultando em saldo devedor a pagar muito inferior ao valor autuado, conforme CD que anexou à impugnação. Solicitou diligencia a ser realizado por preposto da*

ASTEC/CONSEF a fim de examinar a planilha anexada à defesa.

Da análise do referido documento, constato que a alegada diferença entre o levantamento fiscal e a planilha elaborada pelo deficiente se refere exatamente aos valores inerentes aos impostos recuperáveis que o Fisco baiano entende devem ser excluídos da base de cálculo quando da apuração do imposto.

Dessa forma, fica indefrido o pedido de diligência ou perícia contábil pleiteado pelo deficiente, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II, alíneas “a” e “b” do RPAF/99.

Observo que o autuado questiona o critério previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, para a fixação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, quando provenientes de estabelecimentos comerciais – Centros de Distribuição. O deficiente limita-se a alegar equívocos na apuração do valor da entrada mais recente utilizada pelos autuantes na determinação do crédito fiscal considerado como indevido, ao excluir os impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

Conforme a descrição dos fatos foi efetuado estorno de crédito de ICMS na forma da Lei Complementar nº 87/96, em virtude de a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos para filiais localizadas neste Estado, ser maior que a prevista na mencionada Lei Complementar (art. 13, § 4º, Inciso I) período de janeiro de 2013 a dezembro de 2015. A base de cálculo deve ser correspondente ao valor da entrada mais recente das mercadorias, nas saídas em transferência interestadual para a filial situada neste Estado.

De acordo com o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à Lei Complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96:

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

(...)

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

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

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

Vale ressaltar, 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, conforme demonstrativos fls. 11/23, recibo de entrega dos demonstrativos e CD fls. 09/10.

Da análise efetuada a partir do texto constitucional, passando pela Lei Complementar, que traça as linhas gerais, compatibilizadas pelas diversas leis estaduais, em estrita obediência à unidade e à coerência do ordenamento jurídico nacional, entendo que a base de cálculo das operações de saídas de mercadorias por transferências está disposta no art. 13, § 4º, da Complementar nº 87/96, cujo teor é reproduzido no Estado da Bahia através do art. 17, § 7º, inciso I da Lei nº 7.014/96:

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

(...)

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

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

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

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

Na informação fiscal, os autuantes esclareceram que a autuação fiscal deu cumprimento a orientação da Diretoria de Tributação da SEFAZ/BA., sobre a matéria e também seguiu julgamentos anteriores proferidos pelo CONSEF, de forma que é correta a exclusão das parcelas dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

*Efetivamente, o posicionamento que prevalece no âmbito da SEFAZ/BA., em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de que, na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento.*

*Vale salientar, que foi editada a Instrução Normativa nº 52/2013, estabelecendo a base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, destinatário da mercadoria.*

*Na referida Instrução Normativa consta a orientação de que “na formação da base de cálculo o remetente não deverá computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento”, o que confirma o acerto da autuação. Como as Instruções Normativas não podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam não se pode afirmar que a mesma tenha criado novas regras para a situação em comento.*

*Observo que ao apurar a base de cálculo referente às transferências de forma não prevista na Lei Complementar nº 87/96, o autuado assumiu a responsabilidade pelo imposto e o consequente ônus financeiro, tendo em vista a concepção de que nas transferências interestaduais deve ser considerado como expressamente definido no art. 17, § 7º, I, da Lei nº 7.014/96.*

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

*Face ao exposto, entendo que o autuado não trouxe aos autos qualquer fato ou prova que tivesse o condão de modificar o presente lançamento de ofício.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”.*

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário** (fls. 155/193), com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Afirmou que, conforme a descrição dos fatos da autuação, a fiscalização exige o estorno de crédito de imposto em decorrência da base de cálculo do ICMS superior àquela prevista no inciso I, do § 4º do art. 13, da Lei Complementar nº 87/96. Diferente do que consta na autuação, não existe nenhum texto legal que estabeleça, para a fixação do valor da entrada mais recente, que se deva expurgar o PIS e a COFINS, de modo que a base de cálculo apurada seria manifestamente ilegal;
- b) Pontuou que, por mais que o tema seja controvertido, uma vez que a legislação não dispõe de maiores esclarecimentos quanto ao significado da expressão entrada mais recente da mercadoria, não parece ser a intenção do legislador, instituir que tal valor equivalesse ao custo da aquisição das mercadorias para o caso de transferência entre estabelecimentos comerciais. Observou que se assim fosse, tal determinação teria sido feita de maneira expressa, como ocorreu no inciso seguinte do dispositivo legal;
- c) Destacou ser cristalino o entendimento de que não cabe a uma norma infralegal dispor sobre a base de cálculo do ICMS, muito menos estender seu alcance;
- d) Afirmou se incompreensível que em dada situação, quando da saída de mercadorias do Estado da Bahia, a fiscalização cobre 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 expurge os valores dos impostos ditos recuperáveis (PIS e COFINS), minorando os créditos a serem concedidos;
- e) Pontuou que o posicionamento adotado pela fiscalização, acarreta em insegurança jurídica e incentiva a “guerra fiscal”. Observou que o posicionamento da fiscalização está baseado exclusivamente em normas infralegais, porém o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, determina que cabe à Lei Complementar, fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. A apuração dos valores do ICMS consta do art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96;

- f) Destacou que a própria fiscalização confirma que o seu entendimento está baseado na Instrução Normativa nº 52/2013 e no item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) nº 16 (R1) – Estoques. Observou que a fiscalização afirmou ainda, que a autuação se baseia em orientação da Diretoria de tributação da SEFAZ/BA e em jurisprudências do CONSEF;
- g) Afirmou que a Instrução Normativa nº 52/2013 e Pronunciamentos Técnicos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), acabaram alargando o significado do “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o que fere o princípio da legalidade;
- h) Observou que não há justo motivo para a exclusão do PIS e da COFINS da base de cálculo de transferência, pois neste caso não há que se falar em venda de mercadoria, nem em receita auferida na operação;
- i) Pontuou estar ausente o fato gerador do ICMS, uma vez que inexistiu mercadoria e consequentemente inexistiu a circulação de mercadorias. Afirmou que não houve a compra e venda de mercadoria (transferência de propriedade do bem comercializado) com intuito negocial, observou ainda que, em não havendo transferência jurídica da mercadoria, o valor da operação é zero, resultando em base de cálculo de valor também zero (pois não há valor de transação econômica para compor a base de cálculo);
- j) Neste sentido, mencionou jurisprudência do STJ, que afasta o entendimento sustentado pela fiscalização, inclusive através de Súmula nº 166. Observou que apesar deste enunciado ter sido produzido antes da edição da Lei Complementar nº 87/96, o mesmo permanece aplicável à presente hipótese, tendo em vista basear-se na impossibilidade de tributação do ICMS em remessas de bens entre estabelecimentos de um mesmo titular;
- k) Destacou que tal entendimento vem sendo reiteradamente utilizado pelo STJ, inclusive em função do Acórdão produzido em sede de Recurso Repetitivo, pelo tema 259 – Resp nº 1.125.133/SP – Relator Ministro Luiz Fux;
- l) Destacou ainda, o voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, proferido no julgamento do Auto de Infração nº 279757.0085/15-0, pela 1º Câmara de Julgamento Fiscal, do CONSEF, conforme Acórdão CJF nº 0265-11/16. Pontuou que o mencionado voto é de suma importância, merecendo ser avaliado tendo em vista ter como fundamento a tentativa de prevenir o Estado de sofrer prejuízo em decorrência da sucumbência em ações judiciais. Finalmente destacou a importância dos julgadores se pronunciarem quanto à aplicação da Súmula nº 166 do STJ ao presente PAF.

Em petição juntada após o Recurso (fls. 199/202), o Recorrente informa que realizou o pagamento de parte da autuação no programa Concilia Bahia, instituído pela Lei nº 14.016/2018, juntando comprovante do recolhimento e requerendo sua homologação.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de ser apreciado o Recurso Voluntário.

Este é o relatório.

## VOTO VENCIDO

Mediante o presente Auto de Infração imputa-se ao Sujeito Passivo o cometimento de uma infração, tipificada como *“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 protocolos”*.

Destaco, inicialmente, que meu posicionamento no tocante à tributação de ICMS nas transferências interestaduais é alinhado com aquele veiculado pelo STJ mediante súmula e precedente julgado sob o rito dos repetitivos, bem como pelo posicionamento já exposto pelas

duas turmas do STF, no sentido de afastar a incidência do imposto estadual.

Em que pese o referido tema tangencie o presente caso, no Recurso Voluntário se discute a metodologia da base de cálculo utilizada na entrada das transferências, ou seja, o Recorrente realizou a tributação da operação, conforme entendimento majoritário deste Conselho, de modo que irei me ater exclusivamente sobre este ponto.

Pois bem! Não tendo sido interposto Recurso de Ofício, passo a análise do Recurso Voluntário.

Em suma, o Recorrente ataca a metodologia utilizada pela Fiscalização no cálculo do valor da entrada mais recente, notadamente no que se refere à interpretação conferida ao inciso I, do § 4º, do art. 13 da Lei Kandir e ao teor da Instrução Normativa nº 52/2013.

Notadamente ataca a determinação constante na referida Instrução Normativa, de que, na formação da base de cálculo sejam excluídos os valores correspondentes aos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS).

De fato, procede a irresignação do Recorrente, pois é cediço que as Instruções Normativas são atos puramente administrativos, tendentes a complementar a legislação superior, notadamente as Leis Ordinárias e Complementares. Logo, não cabe às instruções normativas inovar no ordenamento jurídico, devendo se limitar a auxiliar o entendimento de outra norma que lhe é superior.

Não há na legislação uma única norma que preveja a exclusão dos referidos tributos na composição do valor da entrada mais recente e nem mesmo é possível retirar essa afirmação dos conceitos contábeis, como muito bem ilustra o Ilustre Conselheiro, José Rosenvaldo Evangelista Rios, ao julgar o Auto de Infração nº 206891.3019/16-0, cujo trechos reproduzo:

*“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.

Difere o Custo de Aquisição dos outros Custos, como veremos a seguir:

**CUSTO DE PRODUÇÃO** - Consiste em todos os valores a serem desembolsados para colocar o produto à disposição do cliente, dentre eles, o custo dos materiais, a depreciação, a mão de obra, frete, embalagens, dentre outros. Refere-se especificamente ao custo em atividades industriais.

**CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS** – Corresponde ao custo das mercadorias alienadas no decorrer de um determinado período, para fins de apuração de resultados operacionais, e do quanto ao final, vai ser tributado pelo Imposto de Renda, cujo valor apurado tem como base a fórmula:

$$\begin{aligned} CMV &= EI + C - EF, \text{ onde,} \\ CMV &- \text{Custo das Mercadorias Vendidas} \\ EI &- \text{Estoque Inicial} \\ C &- \text{Compras} \\ EF &- \text{Estoque Final} \end{aligned}$$

**CUSTO DE INVENTÁRIO** - Corresponde ao custo de aquisição deduzidos os impostos recuperáveis. Pode ser obtido através a fórmula:

$$\begin{aligned} CI &= CA - IR, \text{ onde:} \\ CI &- \text{CUSTO DE INVENTÁRIO} \\ CA &- \text{CUSTO DE AQUISIÇÃO} \end{aligned}$$

**IR – IMPOSTOS RECUPERÁVEIS:**

- Se tributação com base no Lucro Real: ICMS, PIS e COFINS
- Se tributação com base no Lucro Presumido: ICMS

**CUSTO DE TRANSFERÊNCIA** – Engloba conceitos fiscais, tributários, contábeis e mercadológicos, envolvendo política empresarial e atendimento aos preceitos legais estabelecidos na legislação.

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”.

Pode-se exemplificar o acima especificado com o exemplo abaixo:

**Aquisição de mercadoria:**

Valor da mercadoria	\$ 10.000,00
ICMS (Crédito)	\$ 700,00
PIS s/Aquisição	\$ 165,00
COFINS s/Aquisição	\$ 300,00

**Contabilização:**

D – COMPRAS	\$ 10.000,00
C – ICMS A RECUPERAR	\$ 700,00
C – PIS A RECUPERAR	\$ 165,00
C – COFINS A RECUPERAR	\$ 300,00
C – FORNECEDORES	\$ 10.000,00
D – ICMS A RECOLHER	\$ 700,00
D – PIS A RECOLHER	\$ 165,00
D – COFINS A RECOLHER	\$ 300,00

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.

Afirma José Braga Monteiro, CEO da Studio Fiscal, especializada em assuntos tributários:

Nas transferências de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais, cabem algumas observações. A primeira delas diz respeito ao fato de não se caracterizar como venda (transferência de propriedade), uma vez que continua de propriedade da empresa. Outra questão é que havendo despesas de fretes nessas transferências, esses valores não darão direito a crédito de PIS e COFINS, pois não decorrerão de venda.

(...)

De acordo com a legislação de ICMS de cada Estado, considerando a não-cumulatividade do ICMS, ocorrendo transferência de mercadoria tributada e não sendo os estabelecimentos optantes pelo Simples Nacional, o ICMS destacado na Nota Fiscal pelo estabelecimento remetente poderá ser utilizado como crédito pelo estabelecimento destinatário da mercadoria.

Como a transferência de mercadorias entre matriz e filiais ou entre filiais não se trata de venda de mercadorias com transferência de propriedade, não há que se falar em tributação de PIS, COFINS, IRPJ e CSLL. Também não gera crédito de PIS e COFINS os recebimentos de mercadorias em transferência.

Por fim, cabe mencionar que as despesas de fretes decorrentes de transferências entre matriz e filiais, bem como as entre Filiais, como regra, não geram direito a crédito de PIS e COFINS para as empresas tributadas pelas regras do Lucro Real, em relação às receitas sujeitas a não cumulatividade.

Transcrevo aqui trecho da reposta do eminent jurista Ives Gandra Martins, em consulta formulada pela Avon Cosméticos a respeito de autuação idêntica à presente, onde afirma:

O “método” utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Estado da filial e da Bahia prevêem a “metodologia” utilizada pela fiscalização, de forma que a “base de cálculo” “apurada” é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é

inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

De relação ao que viria a ser o “valor da entrada mais recente”, assim se pronunciou o mestre:

*Por “valor da entrada mais recente” há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.”.*

Assim, não merece guarida o entendimento esposado pela Fiscalização em excluir da base de cálculo das transferências interestaduais, o valor de tributos recuperáveis (ICMS da entrada no estabelecimento remetente, PIS e COFINS), de modo que o cancelamento do Auto de Infração é medida que se impõe.

Por tudo quanto exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para cancelar a autuação.

## VOTO VENCEDOR

Peço vênia ao nobre Relator para apresentar entendimento divergente, nos termos em que segue.

Como foi dito, a questão a ser dirimida tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao texto do art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, abaixo transscrito.

“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;

...”

É verdade que o texto legal, acima reproduzido, não faz referência expressa aos tributos recuperáveis, não sendo possível, por conseguinte, asseverar que a tese do fisco seja cristalina. A exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático que deve ser dado ao princípio da não cumulatividade. De fato, admitir que o ICMS venha a incidir sobre uma base inflada com tributos representa aceitar o efeito cumulativo da incidência tributária em debate, gerando uma tributação em cascata nos custos das mercadorias, algo que o legislador constituinte quis afastar ao erigir a não cumulatividade como vetor de todo o sistema tributário estadual.

Esse foi o entendimento consagrado em recente decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, de 30/04/2019, exarada nos autos da Apelação nº 0513561-60.2016.8.05.0001, em que figuram como apelante e apelado a empresa Estok Comércio e Representações S/A e o Estado da Bahia, respectivamente.

No Acórdão citado, a Quinta Câmara Cível manifestou-se no sentido de que devem ser excluídos, da base de cálculo, os tributos recuperáveis, conforme se lê em trecho abaixo destacado.

*“Em sendo assim, definido o enquadramento legal da cobrança, é sabido que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação de entrada da mercadoria mais recente constante da nota fiscal da mercadoria, com a exclusão ou abatimento dos tributos recuperáveis.”*

Assim, entendo que os tributos recuperáveis devem ser excluídos da base de cálculo.

Quanto ao argumento da ilegalidade da Instrução Normativa nº 052/2013, não merece acolhida já que descabe falar em inovação da Instrução Normativa, pois as orientações nela contidas resultam de mera interpretação da lei, nada havendo de novo. Assim tem se posicionado a jurisprudência recente do TJBA, consoante decisão exarada na Apelação nº 0338235-52.2017.8.05.0001, da lavra da Primeira Câmara Cível, cuja ementa assim consignou.

*"APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. CREDITAMENTO FISCAL. PAGAMENTO A MENOR. APLICAÇÃO DO REGIME DO ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. ... III – A Instrução Normativa 052/2013 possui natureza meramente interpretativa, aplicando-se a fatos pretéritos, incidindo sobre os do presente feito."*

Nessa mesma linha, é a decisão da Primeira Câmara Cível, nos autos da Apelação 0338235-52.2017.8.05.0001, publicada no DOE de 05/10/2019, em que a Relatora, Desa. Sílvia Carneiro Zarif, reconheceu aplicabilidade ampla à Instrução Normativa SAT 052/2013, conforme abaixo.

*"Ante o exposto, o voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL À APELAÇÃO, para reconhecer a aplicabilidade da IN SAT 052/2013 aos créditos tributários cobrados ao apelado, relativamente aos exercícios de 2009 e 2010 (grifo crescido), excluídos aqueles atingidos pela decadência, mantendo a sentença nos demais termos."*

Ora, se de novo nada há é porque a Instrução Normativa simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente, devendo ser rejeitado o pleito de exclusão da multa para o período anterior a sua vigência. Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao 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 206891.3009/16-4, lavrado contra CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA. (G. BARBOSA), devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.049,85**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

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

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

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – VOTO VENCEDOR

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