

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0033/15-3  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0013-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/04/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0065-12/20

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS EFETUADAS 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. Modificada, de ofício, a exclusão da multa de acordo com aplicação do Art. 100 do CTN. Recurso NÃO PROVIDO. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 01/12/2015, 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 2011, sendo exigido ICMS no valor de R\$54.959,67, acrescido de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.*

A 6ª JJF decidiu pela Procedência do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0013-06/16 (fls. 196 a 200), com base no voto a seguir transscrito:

*“Inicialmente, verifico que foram observados os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.*

*Da análise dos fatos descritos no processo, observo que o AI registra a acusação fiscal de que o contribuinte utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo, fixada na unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar.*

*Conforme bem destacado pelos fiscais autuantes, de forma exaustiva e detalhada, a autuação foi baseada em mandamento insculpido em Lei Complementar, 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. O mandamento é o art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96, transscrito a seguir:*

*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; (grifo nosso).*

*Constato que a instalação do litígio no presente PAF decorre do entendimento do impugnante, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma transcrita retro, balizadora da autuação, relativamente à base de cálculo. De acordo com os autos, o defendant utilizou como base de cálculo o valor da entrada mais recente da mercadoria antes da transferência, sem efetuar a exclusão do valor dos chamados “tributos recuperáveis”, ICMS, PIS e CONFINS. Assim, a fiscalização procedeu a glosa dos créditos de ICMS calculados justamente sobre a parcela do valor da operação representada pelos citados tributos.*

*Observo que o autuado se insurge contra a justificativa utilizada para o desenvolvimento do trabalho da fiscalização, que aponta ser baseada no REsp nº 1.109.208/RS e que no seu entendimento não possui qualquer relação com o presente caso. Apresenta vários cálculos demonstrando, sob sua ótica, o equívoco da interpretação do fisco, tentando comprovar que com a exclusão dos tributos indiretos o produto ao final será vendido por um preço menor, gerando menos ICMS na saída ao consumidor final no Estado da Bahia.*

*Verifico que a divergência reside no fato de que o autuado interpreta “o valor correspondente à entrada mais recente” como o valor que consta na nota fiscal. A fiscalização interpreta como o custo de aquisição da mercadoria, tendo em vista que a transferência de mercadoria entre estabelecimentos do mesmo titular é*

caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do estabelecimento destinatário pertencente à mesma empresa, não tendo como se confundir com venda de mercadorias, nem que se falar em receita auferida na operação.

Com efeito, entendo, seguindo a linha de raciocínio aplicada pela fiscalização, que o que ocorre é uma movimentação da mercadoria dentro do estoque da própria empresa e, como tal, deve ser tratada de acordo com as normas contábeis relativas ao valor do custo de aquisição do estoque.

Assim, como ressaltado de forma pertinente pelos autuantes, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, equivale ao valor da última mercadoria que deu entrada no estoque da empresa em data igual ou anterior à saída em transferência para esse Estado, não podendo esse valor ser contaminado com valores referentes a tributos recuperáveis, considerando que não serão suportados pela empresa e, por conseguinte, não compõem o valor da entrada mais recente.

Esse posicionamento, lastreado em normas contábeis, é o que está vigente no âmbito da Administração Tributária e que foi traduzido na Instrução Normativa nº 52/13, que o autuado afirma ser nula de pleno direito, por ser ato do Poder Executivo local, em manifesto confronto com a legislação federal. Nesse quesito, deve ser registrado que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, conforme estabelecido no art. 125 do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB.

Na citada IN 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 LC nº 87/96, de forma a nortear o procedimento da fiscalização. Neste sentido, o item 2.1. da instrução orienta 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.

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.

Observo que o trabalho realizado pela fiscalização foi fundamentado na legislação vigente, dentro dos preceitos definidos em lei complementar e que os autuantes discorreram de forma detalhada sobre todos os aspectos que nortearam a ação fiscal.

Pelo exposto, concluo pela subsistência da autuação, uma vez que restou comprovada a infração imputada ao contribuinte.

Assim sendo, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 211 a 226), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual afirmou que a situação é diferente da relatada no REsp nº 1.109.280/RS, porquanto o produto é adquirido do fornecedor terceiro, em operação padrão de aquisição de mercadoria pelo Centro de Distribuição, e já vem agregado pela margem do produtor industrial, sendo distribuída pelo custo de aquisição, com o acréscimo da margem de lucro ocorrendo no Estado da Bahia.

Disse que o contexto dessa operação recai sobre a anulação do efeito fiscal da incidência do ICMS na operação interestadual entre estabelecimentos do mesmo titular, nos termos da Súmula nº 166 do Superior Tribunal de Justiça (“não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”), pacificado não apenas no STJ, mas reconhecido no caso concreto pela própria autuação fiscal, que contextualiza o presente caso nesse mesmo âmbito.

Questionou a aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013 que, ao se referir especificamente aos tributos recuperáveis perante o Fisco (ICMS, PIS, COFINS), vai além do Acórdão do STJ, agregando o CPC nº 16, item 11, como forma de diminuir a base de cálculo do crédito devido pelo adquirente comercial localizado no Estado da Bahia, quando é o titular do Centro de Distribuição que emitiu a mercadoria.

Aduziu que a Instrução Normativa nº 52/2013 não pode se basear na lei para excluir os tributos mencionados do cômputo da base de cálculo do crédito de ICMS, pois a lei não se refere sobre esse ponto, além de desrespeitar o princípio da irretroatividade, pois criou critério à margem da lei.

Concluiu que a Instrução Normativa nº 52/2013 é nula de pleno direito e que o CPC nº 16, item 11, é

relativo ao tratamento contábil para os estoques, sendo inadmissível macular o princípio da não-cumulatividade e a definição de regras que delimitam o que será tomado por crédito do ICMS, caso do Art. 13, §4º, I da LC nº 87/96.

Asseverou que os tributos – seu custo – compõem a operação anterior, ou, a entrada mais recente, e não devem ser excluídos da base de cálculo do crédito de ICMS, agindo certo ao tomar crédito utilizando-se de tal critério.

Acrescentou que, nos termos do Art. 13, §4º, I da Lei Complementar nº 87/96, se a entrada mais recente se deu por R\$1.000,00, a transferência interestadual deve se dar por esse mesmo valor, inquestionavelmente, senão o produto será vendido por um preço menor.

Requeru que seja provido o Recurso Voluntário para desconstituição do crédito tributário estampado no Auto de Infração nº 206891.0033/15-3, tendo em vista as razões elencadas na presente peça.

## 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 extrai 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. Além disso, se fosse o caso de aplicar a Súmula nº 166, o valor da autuação seria bem maior, já que todo o crédito do imposto seria indevido.

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 Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

Constatou que o litígio no presente PAF decorre do entendimento do Autuado, divergente da fiscalização, acerca da interpretação da norma retrocitada, 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 JJF nº 0127-02/12, o qual foi posteriormente reformado pelo Acórdão CJF 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 deve ser excluída a imposição de multa, nos termos do Art. 100 do CTN, 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 NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado para excluir, de ofício, a imposição da multa aplicada.

## VOTO DIVERGENTE

Em que pese a usual e costumeira perspicácia do relator na prolação de seus votos, peço-lhe vénia para discordar, in casu, do entendimento esposado em seu correlato voto, notadamente em relação à suposta utilização indevida de crédito fiscal por conta de base de cálculo do ICMS

superior à prevista em Lei Complementar, nas operações interestaduais pela unidade federada de origem.

O fiscal autuante, ao deduzir da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis, e em consonância ao disposto Instrução Normativa (nº 52/2013), extrapolou o campo de direito material e acabou por criar uma nova metodologia de apuração da base de cálculo não prevista em Lei.

Ocorre que, as disposições da referida Instrução Normativa são inconstitucionais e ilegais, na medida em que conferem interpretação extensiva ao conteúdo da norma que lhe dá supedâneo (Lei Complementar nº 87/96), procedimento este não autorizado pelo nosso ordenamento jurídico.

Os valores relativos ao ICMS, PIS e COFINS devem compor o preço previsto da entrada mais recente, tão somente porque não há na Lei Complementar nº 87/96 qualquer previsão que exclua esses tributos da base de cálculo nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, não sendo coerente afirmar que por conta de dispositivo meramente interpretativo (Instrução Normativa nº 52/2013) o fiscal autuante possa ignorar a hierarquia das normas.

E uma análise do quanto articulado no Acordão JJF nº 0127-02/12 é suficiente para que possamos perceber posicionamentos contraditórios no âmbito do próprio CONSEF. Naquele momento, a 2ª JJF decidiu, por unanimidade, pela inclusão dos tributos (PIS/COFINS/ICMS) na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação.

Veja que há notória insegerança jurídica do contribuinte, levando-se em consideração posicionamentos divergentes no âmbito do CONSEF. É certo afirmar que, paradoxalmente, a fiscalização ora pretende excluir os impostos da base de cálculo do crédito, quando o contribuinte é o destinatário, ora pretende incluir na base de cálculo quando o contribuinte é o remetente das mercadorias em transferência para outros Estados.

Ademais, é forçoso concluir que na hipótese de uma empresa possuir estabelecimentos filiais em outros Estados, se observado as regras autônomas de cada um destes Estados, seus estabelecimentos estariam incorrendo em total desequilíbrio na apuração fiscal autônoma dos seus estabelecimentos, em flagrante ato contra o pacto federativo.

Este é o voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0033/15-3**, lavrado contra **LOJAS RENNER S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.959,67**, e dos acréscimos legais, sem a aplicação da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, nos termos do Art. 100 do CTN, Lei nº 5.172/66.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Eduardo Ramos de Santana e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Henrique Silva Oliveira e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA – RELATOR

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – VOTO DIVERGENTE

LEÔNCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS