

PROCESSO - A. I. N° 206891.0016/15-1  
RECORRENTE - F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (MAGAZINE LUÍZA)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF n° 0128-02/16  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 04/02/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0271-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Demonstrado que o remetente não expurgou os tributos recuperáveis do valor da entrada mais recente das mercadorias, na formação da base de cálculo das transferências destinadas para filial localizada no Estado da Bahia. Autuantes refizeram demonstrativo de débito mantendo PIS e COFINS com tributação monofásica, na base de cálculo de algumas mercadorias. Acolhida a alegação de decadência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE.** Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, contra Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 06/07/2015, o qual exige ICMS no valor total de R\$275.809,80, em decorrência da seguinte infração:

*Infração 01 – 01.02.23: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos, ocorrido nos anos de 2010 a 2012, acrescido de multa de 60% prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Após a devida instrução, a referida Junta entendeu pela Procedência Parcial nos seguintes termos abaixo colacionado, “*ipsi litteris*”:

### VOTO

*Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99. O autuado não apresentou nenhuma arguição de nulidade do presente auto de infração.*

*O art. 107-A do COTEB previa na época dos fatos geradores que deram causa ao presente lançamento tributário que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extinguia-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O § 4º do art. 150 do CTN estabelece que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador. Deste modo, prevalecia o disposto no art. 107-A do COTEB em relação ao CTN quanto ao início da contagem do prazo decadencial, pois previsto expressamente em lei estadual.*

*Assim, em relação à arguição de decadência do direito da fazenda pública de exigir o crédito reclamado referente aos fatos geradores ocorridos antes de julho de 2010, entendo que, apesar da revogação do art. 107-A do COTEB, ocorrida em novembro de 2014, por intermédio da Lei 13.199, de 28/11/2014, ainda não havia esgotado o prazo decadencial. A revogação do art. 107-A do COTEB não pode ter aplicação retroativa a atos jurídicos perfeitos e acabados, entre os quais se incluem os fatos geradores do ICMS praticados anteriormente à vigência da Lei 13.199/2014, sob pena de violação da garantia instituída no artigo 5º inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988 (à época das ocorrências, encontrava-se em vigor o art. 107-A do COTEB, apenas revogado, como dito, em novembro de 2014). Assinale-se que a PGE/PROFIS, nos autos do processo 207101.0002/14-6, exarou Parecer com entendimento correspondente ao acima exposto, através do qual restou dito que, em razão de a Lei 13.199/2014 conter norma jurídica não procedural, os seus efeitos não podem retroagir. Entendimento também manifestado pelas Câmaras de Julgamento Fiscal, conforme acórdãos CJF 0107-12/15 e 050-12/15. Assim, rejeito a argüição de decadência.*

A presente lide reside na interpretação de norma que define base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros.

A Instrução Normativa 52/13 não buscou trazer interpretação extensiva ao texto da lei complementar. As explicações nela contida acerca da forma de composição da base de cálculo buscaram refletir a definição da expressão “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” dentro da ciência contábil, mais precisamente nos termos do Pronunciamento Técnico nº 16 do CPC. Considerando que a contabilização dos estoques de mercadorias da empresa se dá com a exclusão dos tributos recuperáveis, correto o entendimento que o valor correspondente à entrada mais recente equivale ao valor expurgado dos tributos. O acréscimo dos tributos incidentes nas transferências interestaduais subsequentes segue o disposto no inciso I do § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que estabelece que o ICMS integra a base de cálculo do imposto.

Impedir o uso indevido de crédito fiscal, objeto do presente auto de infração, não se caracteriza como afronta ao princípio constitucional da não-cumulatividade. A compensação do imposto devido em operações sujeitas ao ICMS com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado é garantia constitucional. Mas para que se tenha direito à utilização do imposto cobrado nas operações anteriores é necessário que o imposto cobrado não ultrapasse o estabelecido pela legislação. A base de cálculo do imposto devido nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa é definida pela Lei Complementar nº 87/96.

O uso indevido de crédito fiscal, objeto deste auto de infração, não representa uma invasão ao poder do Estado de localização do remetente em instituir o ICMS incidente na operação. Não cabe ao Estado da Bahia definir o imposto incidente nestas operações. Espera-se, entretanto, que sejam observados os limites estabelecidos na Constituição Federal e em lei complementar. Qualquer cobrança de imposto em operação interestadual que exceda os limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 não obriga o Estado destinatário da mercadoria a absorver estes créditos.

A presente cobrança por uso indevido de crédito fiscal não representa tratamento discriminatório, mas observância dos limites estabelecidos na Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87/96 e visa evitar prejuízos na repartição das receitas tributárias entre os Estados. Aceitar créditos tributários decorrentes de utilização de base de cálculo que extrapola os limites citados seria o mesmo que aceitar créditos tributários decorrentes de aplicação de alíquota superior ao estabelecido pelo Senado Federal para as operações interestaduais.

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

Indefiro o pedido de perícia para verificação das mercadorias que tiveram a tributação monofásica do PIS e COFINS. Os autuantes reconheceram que a exclusão foi indevida e refizeram os demonstrativos. Indefiro o pedido de perícia nos documentos acostados, pois não estava na discussão de mérito se o valor da saída foi o mesmo constante no documento de aquisição anterior, mas se deveria ser expurgado ou não os tributos recuperáveis.

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

Voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, nos termos do demonstrativo à fl. 138 (frente e verso), devendo ser intimado o autuado, com cópia para sua representante legal Dra. Renata A. Cavalcante, OAB nº 17.110, no endereço Rua Alfredo Guimarães, nº 05, Amaralina, Salvador/BA, CEP 41.900-426.

Inconformada com a Decisão, a empresa autuada interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da Decisão de piso, repisando os mesmos termos trazidos na defesa inicial.

Preliminarmente, suscita o reconhecimento da decadência dos períodos anteriores a 09/07/2010 (data da ciência do Auto de Infração por parte da recorrente), por já terem se passado 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores, conforme dispõe o art. 150, §4º do CTN.

Quanto a alegação da Junta de que à época dos fatos vigia o art. 107-A do COTEB, o qual determinava que o crédito tributário extinguia-se no prazo de 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, entende que tal norma não pode (nem poderia) afrontar as normas infraconstitucionais que versam sobre prescrição e decadência.

Informa que este entendimento já foi reiteradamente firmado pelos diversos Tribunais Superiores, resultando, inclusive, na Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

No mérito, defende a total improcedência do lançamento fiscal por entender que as transferências entre estabelecimentos realizados pela recorrente ocorreram em total conformidade com o determinado pela Legislação Tributária em vigência.

Afirma que os produtos constantes no lançamento elaborado pelo Fiscal Autuante estão com o valor correto na nota fiscal de transferência, ou seja, o valor da última entrada no estabelecimento da Autuada anterior à emissão da nota fiscal de transferência. Sendo assim, entende ter agido exatamente conforme preceituado pela Lei Complementar nº 87/1996, em seu art. 13, § 4º, I, sendo totalmente improcedente a presente demanda.

Defende não ter cabimento a presente autuação, vez que a base de cálculo do ICMS se encontra no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, que diz:

*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.*

Assevera que conforme levantamento realizado, esse foi exatamente o valor das entradas utilizadas pela recorrente: a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento. Logo, não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal por parte da empresa.

Ademais, informa a recorrente em sua peça recursal que também atendeu estritamente o quanto determinado pela legislação tributária estadual, conforme determinado pelo Regulamento do ICMS/1997 vigente à época do fato gerador, que traz qual deve ser a base de cálculo utilizada nas transferências de mercadorias entre filiais:

## *SEÇÃO II*

### *Da Base de Cálculo das Operações Internas e Interestaduais*

*Art. 56. A base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:*

*V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:*

*a) o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

Nesse mesmo sentido, cita o art. 17, §7º da Lei nº 7.014/96, o qual corrobora o mesmo entendimento acima explanado.

Mais uma vez, afirma a recorrente que não utilizou indevidamente crédito fiscal nas operações de transferências interestaduais entre filiais, pois atendeu estritamente o quanto previsto na legislação tributária, ou seja, utilizou como base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento da empresa.

Entende que as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça não compõem o rol taxativo das normas legais que integram a legislação tributária e que tem força coercitiva sobre os contribuintes (art. 96 do CTN).

Deste modo, defende que a empresa recorrente apenas encontra-se obrigada a observar as disposições constantes na legislação tributária vigente, o que fez regularmente, ao atender tudo o quanto disposto no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/1996, bem como art. 56, V, “a” do RICMS/1997, os quais determinam que a base de cálculo do imposto, nas transferências interestaduais deve ser o da entrada mais recente.

Aduz que a utilização do embasamento do Acórdão proferido no RESP nº 1.109.298/RS, pelo Superior Tribunal de Justiça, como fundamentação legal da autuação não tem o menor

cabimento, já que a fundamentação jurídica do arresto é totalmente diversa do caso em apreço, vez que no voto do Acórdão proferido no RESP nº 1.109.298/RS, pelo Superior Tribunal de Justiça e utilizado pelo Fiscal Autuante como embasamento da ação fiscal, nos casos das operações mercantis, onde o produto não é produzido ou industrializado pelo contribuinte, a base de cálculo a ser utilizada é a prevista no inciso I, do art. 13, § 4º da Lei Complementar nº 87/1996, qual seja, o valor da última entrada no estabelecimento e não o custo do produto, exatamente como procedeu a recorrente, sendo totalmente descabida a presente cobrança.

Para fortalecer o seu entendimento, colaciona voto da Conselheira Sandra Urânia Silva de Andrade, no Acórdão nº 0144-11.09, o qual reconhece que a base de cálculo apurada através do custo da mercadoria, excluindo-se os tributos recuperáveis, apenas ocorre nos casos de mercadoria industrializada pelo contribuinte, não nos casos de operações mercantis.

Cita também o Acórdão JJF nº 0127-02/12, no qual a fiscalização lançou contra contribuinte que apurou o ICMS expurgando o PIS, COFINS e ICMS, tendo entendido a 2ª JJF, por unanimidade, que seria necessária a inclusão de tais impostos na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras Unidades da Federação.

Assim, defende que não há como entender 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, a Fazenda expurge os valores dos impostos ditos recuperáveis, minorando os créditos a serem concedidos.

Em resumo, considera que nas operações interestaduais de transferências a definição da base de cálculo é matéria reservada à Lei Complementar, vislumbra-se firmemente que a mesma não pode ser modificada por nenhuma lei ou norma estadual, muito menos por uma Instrução Normativa ou um Pronunciamento Técnico do Conselho de Contabilidade.

Ademais, suscita a necessidade de diligência por Fiscal estranho ao feito, para que o mesmo possa verificar as situações trazidas impedindo, assim, que seja imputada ao contribuinte a cobrança de imposto efetivamente indevido, uma vez que não houve qualquer omissão de entradas, conforme equivocadamente apontado.

Por fim, requer:

- I. Seja determinada a realização de perícia por Fiscal estranho ao feito, a fim de que seja verificada a veracidade dos argumentos ora trazidos aos autos, bem como para que seja verificada toda a documentação fiscal do contribuinte;
- II. Seja aberto prazo para que a Autuada apresente outros documentos necessários à realização da perícia, caso sejam solicitados pelo Fiscal Diligente;
- III. Seja, ao final, julgada improcedente a cobrança do crédito tributário ora contestado, sendo arquivado o presente feito, com a consequente baixa do Auto de Infração.

Em Sessão de Julgamento realizada em 16/03/2017, o processo foi convertido em diligência junto à PGE/PROFIS para Parecer Jurídico sobre a exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, eis que em 15/03/2017 o STF se posicionou entendendo que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e COFINS.

Em Parecer exarado, a i. Procuradora Dra. Leila Von Söhsten Ramalho posicionou o entendimento de que houve uma importante modificação no panorama jurisprudencial sobre o tema, visto que a última e mais recente decisão proferida pelo TJ/BA, numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela casa, filiou-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação.

Assim, refere-se ao Acórdão proferido nos autos nº 0553866-57.2014.8.05.0001 dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, o qual cito tão somente os trechos grifados pela i. procuradora:

... Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à enteada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.

... A Instrução Normativa SAT nº 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”.

Conclui que o recentíssimo entendimento do TJ a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, logra evidenciar, segundo se nos afigura, a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.

Em Despacho, a Procuradora Assistente do NCA, Dra. Rosana Maciel Passos acompanhou o pronunciamento acima apresentado, encaminhando o Parecer ao Procurador Chefe, por força da censura hierárquica.

Em Despacho, o Procurador Chefe da PROFIS colheu o Parecer, já homologado pela Procuradora Assistente, no sentido de que a recente decisão do TJ/BA sinaliza para a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação.

## VOTO VENCIDO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, o qual exige ICMS por entender o Fiscal autuante que a recorrente *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, ocorrido nos anos de 2010 a 2012, acrescido de multa de 60% prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

Inicialmente, nos debruçamos sobre a decadência suscitada pelo recorrente em relação aos períodos anteriores a 09/07/2010 (data da ciência da lavratura do Auto de Infração), quais sejam: 31/01/2010, 28/02/2010, 31/03/2010, 30/04/2010, 31/05/2010 e 30/06/2010, já que, por força do art. 150, §4º do CTN, já se passaram mais de 5 (cinco) anos do fato gerador, estando tal crédito inexigível por parte do Fisco.

Por se tratar o ICMS de um imposto por homologação, a aplicação adequada para o caso em comento seria do art. 150, § 4º do CTN, o qual entende como início do prazo da decadência a data da ocorrência do fato gerador. Vejamos dispositivo abaixo transcrito:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*[...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, considerando o fato gerador o termo inicial da contagem do prazo decadencial de exigência fiscal por parte do Fisco, os períodos anteriores a 07/2010, não devem ser exigidos pela Autoridade Fiscalizadora. Deste modo, parte da exigência encontra-se decaída por ser a data da sua ocorrência, subsistindo os demais períodos.

Quanto a alegação da Junta de Julgamento Fiscal de que à época dos fatos o art. 107-A do COTEB encontrava-se em vigência, divirjo de tal posicionamento por entender que tal dispositivo já nasceu viciado, vez que a própria Constituição Federal já determinava, em seu art. 146, III, “b” que somente lei complementar pode disciplinar sobre questão de prescrição e decadência em Direito Tributário. Vejamos dispositivo transcrito “*ipsi litteris*”:

*“Art. 146. Cabe à lei complementar:*

(...)

*III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos".* (grifo nosso).

Esse entendimento veio a ser consolidado pela Súmula Vinculante nº 8 do STF, não restando mais a menor dúvida de que prescrição e decadência em Direito Tributário somente podem ser reguladas pelo CTN ou por Lei Complementar que revogue expressa ou tacitamente as disposições deste código.

A PGE, em incidente de uniformização nº PGE 2016.194710-0, reconhece a aplicação do art. 150, §4º do CTN para a contagem do prazo decadencial. Vejamos abaixo o entendimento firmando:

*"6. Incidente de uniformização nº PGE2016.194710-0*

*Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponde às operações declaradas".*

Na análise do caso em tela, peço vênia para citar voto da Conselheira Raisa Catarina Fernandes, em caso semelhante, o qual coaduno meu entendimento.

*Observo que o crédito tributário constituido através deste Auto de Infração refere-se a 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, relativa ao período de janeiro a dezembro de 2008, sendo que a intimação quanto ao lançamento ocorreu em 04.07.2014, por onde emprego o prazo do art. 150, §4º, do CTN.*

*Isso porque, por haver a realização do procedimento de compensação do valor recolhido anteriormente e pagamento do saldo remanescente do ICMS pelo Sujeito Passivo, o lançamento suplementar realizado pelo Fisco deve obedecer ao prazo de cinco anos contados do pagamento do imposto, nos termos do referido artigo.*

*Nessa hipótese específica de existência do crédito advindo da operação anterior em que o contribuinte se creditou do valor pago e efetuou o pagamento do valor restante, o Superior Tribunal de Justiça confirmou o entendimento pela aplicação da contagem do prazo decadencial na forma do artigo 150, §4º, do CTN, inclusive em sede de Recurso repetitivo:*

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO ALANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL. FATO GERADOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO COM O ART. 173, I, DO CTN. ORIENTAÇÃO CONFIRMADA EM RECURSO REPETITIVO.**

*1. Na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte constitui o crédito, mas efetua pagamento parcial, sem constatação de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial da decadência é o momento do fato gerador. Aplica-se exclusivamente o art. 150, § 4º, do CTN, sem a possibilidade de cumulação com o art. 173, I, do mesmo diploma (REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/9/2009, submetido ao regime do art. 543-C do CPC).*

*2. In casu, os fato gerador diz respeito a dezembro de 1994, e a constituição do crédito pelo Fisco ocorreu apenas em 31 de março de 2000, após o transcurso do prazo quinquenal.*

*3. Agravo Regimental não provido. (STJ - AgRg no AREsp: 218090 CE 2012/0171795-4, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 04/10/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 10/10/2012) (grifo nosso).*

Assim, acato o pedido de decadência suscitado pela recorrente em relação aos períodos supramencionados, adentrando ao mérito da infração no pertinente aos períodos subsistentes.

Importante salientar que os demonstrativos foram refeitos pela Autoridade Fiscalizadora após apresentação pela recorrente do rol de produtos sujeitos a tributação monofásica, havendo redução dos valores originários.

Entendeu o Fiscal que o recorrente utilizou de crédito indevido por desatender entendimento do STJ, no RESP 1.109.298/RS, segundo o qual a base de cálculo nas operações de transferência interestaduais de mercadorias, com destino à filial localizada neste Estado, deve ser o valor de entrada mais recente das mercadorias, deduzidos os valores tributos recuperáveis (ICMS, PIS, COFINS) e acrescentar todos os demais custos da empresa até a entrada das mercadorias no estoque do estabelecimento. Defende também que houve descumprimento da L.N 52/13.

Fundamenta seu entendimento na Decisão do STJ no Resp. nº 1.109.298, em diversas decisões deste CONSEF e na definição de custos de aquisição, conforme regra da Ciência Contábil, prevista no item 11, do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis);

Apesar de louvável o trabalho realizado pelo Auditor Fiscal, divirjo integralmente das posições adotadas neste Auto de Infração, dando plena razão aos argumentos trazidos pela recorrente.

Entendo que a LC 87/96, em seu art. 13, §4º, I, (único instrumento que pode tratar da base de cálculo) foi clara ao determinar como valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria como aquele constante na nota fiscal da mercadoria. O custo de produção ou mesmo o valor da operação não são mencionados pela norma.

Percebe-se objetivamente a diferença dos termos no art. 17 da Lei nº 7.014/69, vejamos:

*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; (grifos nossos).*

Assim, não se pode atribuir uma interpretação ao termo “entrada mais recente” como sendo correspondente a “preço de aquisição”, vez que a própria norma Estadual trata as duas em caráter alternativo, demonstrando claramente tratar-se de situações diferentes.

Assim, entendo que nem Norma Informativa nem outro meio que não seja a própria Lei Complementar tem o condão de alterar ou alargar o entendimento exarado expressamente em Lei, não podendo em hipótese alguma, a d. fiscalização fazer interpretações tributárias com base em convenções de classe para ampliar ou modificar aquilo que o parlamentar atribuiu em norma com fundamento constitucional.

Ademais, aproveito a oportunidade e colaciono trecho do voto do Conselheiro Rodrigo Lauande Pimentel, no Acórdão nº 0044-11/15, o qual foi utilizado para formular o Recurso Voluntário da recorrente, sendo, inclusive o voto norteador da presente Decisão. Vejamos:

*“...creio claramente que não cabe a Instrução Normativa nº 52/2013 alargar ou determinar, mediante uma interpretação extensiva das normas contábeis, o alcance jurídico da expressa “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Tal entendimento tem como base a inteligência dos artigos 109 e 110 do CTN, abaixo mencionados:*

*Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”.*

Em Voto proferido da lavra da Conselheira Sandra Urânia da Silva, Acórdão nº 0144.11-09, mesmo entendimento é adotado. Vejamos:

*Assim, diante da legislação posta, em relação às operações de circulação de mercadorias objeto da autuação, que se realizaram através de transferência entre os estabelecimentos comerciais da Nestlé com destino ao estabelecimento do recorrente, ainda que anteriormente recebidas de estabelecimento fabricante, deve ser aplicada a base de cálculo do inciso I do §4º do Art. 13, ou seja, o valor da entrada mais recente, e não custo de produção, base de cálculo apenas aplicada se ocorresse transferência direta de mercadoria de produção própria do estabelecimento fabricante remetente para o estabelecimento autuado, como já pacificado por este Conselho de Fazenda em julgamentos recentemente proferidos e que se relacionam com a mesma matéria ora tratada, em lançamentos de ofício que têm no polo passivo o mesmo contribuinte ora autuado.*

*E de fato, é cediço que a obrigação tributária surge da ocorrência do fato gerador que, ao ser descumprida, possibilita ao Fisco efetuar o lançamento de ofício para exigir o imposto devido, constituindo o crédito tributário. No caso em apreço, o fato gerador concretizou-se na operação de transferência realizada entre os estabelecimentos comerciais e o estabelecimento autuado, e cujo elemento quantitativo – base de cálculo – foi a explicitada através dos documentos fiscais que ampararam a referida operação, embasada na regra do inciso I do §4º do Art. 13 (entrada mais recente). A utilização de base de cálculo diversa pelos autuantes (inciso II, do §4º do Art. 13 – custo de produção), apurada como se a operação – fato gerador – tivesse ocorrido*

*com outros protagonistas – os estabelecimentos fabricantes localizados em São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Rio Grande do Sul e o estabelecimento autuado – não tem o mínimo amparo legal, ferindo de morte o princípio da tipicidade tributária.*

Nesta senda, impossível não mencionar o brilhante voto da conselheira Rosany Nunes de Mello, no voto divergente e vencido no Acórdão CJF Nº 0131-11/14, que muito bem sintetizou o tema e com o qual coaduno meu entendimento na integralidade. Vejamos:

#### **VOTO DIVERGENTE**

*Conforme consta no relatório, através do Auto de Infração originário do presente PAF foi constituído crédito tributário correspondente ao estorno de parte do crédito fiscal apropriado pelo recorrente em relação às operações e transferências interestaduais de mercadorias destinadas à revenda que realizou entre os estabelecimentos de sua titularidade situados no Estado de Alagoas e Bahia. Em apertada síntese, o objeto da controvérsia instaurada nos autos diz respeito ao expurgo realizado pela fiscalização do valor correspondente às contribuições ao PIS e à COFINS incidentes na operação de importação originária das operações de transferência de que aqui se trata.*

*No entender da fiscalização, a glosa do crédito correspondente a tais parcelas tem fulcro no quanto disposto no artigo 13º, §4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, no artigo 17, §7º, inciso I da Lei Estadual nº 7.014/96, bem assim no conceito de custo constante do Item 11 do Pronunciamento Técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.*

*Ao apreciar a lide em sede recursal, o Nobre Relator convalidou o lançamento de ofício e os termos da Decisão de piso, valendo-se, para tanto, da orientação do Superintendente da Administração Tributária positivada pela Instrução Normativa nº 52/13. Para ratificar o entendimento externado pela referido ato normativo, fez ainda uma exposição acerca da forma de contabilização das operações de aquisição de mercadorias e registro destas na conta de estoque, explicitando que as contribuições ao PIS e à COFINS não integram o custo das mercadorias por se tratar de tributos recuperáveis.*

*Peço vénia para discordar deste posicionamento por entender que o nosso ordenamento jurídico não admite que normas de natureza infra legal, gênero do qual as Instruções Normativas são espécies, possam modificar, ampliando ou reduzindo, conceitos positivados na Lei a quem devem guardar estrita observância.*

*Demais disto, inconcebível, porque mais absurdo ainda, admitir que normas deste jaez tenham o condão de alcançar fatos geradores anteriores à sua publicação. Como cediço, nos termos prescritos pela nossa Carta Magna, cabe à Lei Complementar definir os tributos e suas espécies e, em relação aos impostos naquela discriminados, os respectivos, fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.*

*Dúvida não há de que o ICMS está incluso no rol dos impostos discriminados no texto constitucional. Não é controverso também que só a Lei Complementar poderá dispor sobre a base de cálculo a ser utilizada nas diversas hipóteses em que se verifica a incidência do referido imposto.*

*No presente caso, a Lei Complementar nº 87/96, cumprindo o quanto determinado pela Constituição, estabeleceu, de forma expressa, que nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, a base de cálculo deve corresponder ao valor da entrada mais recente da mercadoria, in verbis:*

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

*§4 – 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; (grifos meus);*

*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.*

*A Lei n.º 7.014/96, seguindo o comando normativo que lhe é hierarquicamente superior, assim dispõe:*

*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; (grifos meus).*

*Da simples leitura dos dispositivos legais transcritos percebe-se de plano que nada há de obscuro, dúvida, omisso ou mesmo impreciso no conteúdo das normas. Ao revés, os comandos deles emanados são extremamente precisos e especificam, com clareza hialina, qual base de cálculo deve ser utilizada nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda.*

O vocábulo *valor da entrada mais recente*, contido nos textos das Leis Complementar e Ordinária, expressa com clareza solar que deve ele corresponder ao valor constante no documento fiscal que acobertou a aquisição, por compra ou transferência, imediatamente anterior à saída por transferência da mercadoria que se pretende tributar. E esta expressão monetária equivale ao montante efetivamente pago pelo estabelecimento adquirente.

Note-se que tal conclusão é ratificada pelo próprio texto do inciso I do §7º do artigo 17 da Lei nº 7.014/96 que menciona, de forma expressa, ser o *preço de aquisição ou valor da entrada mais recente da mercadoria* a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, o qual, indubitavelmente, contempla o valor das contribuições ao PIS e à COFINS, incidentes sobre o valor das vendas auferidas pelo fornecedor ou pagas pelo adquirente nas hipóteses de importação.

Como há duas expressões no texto da norma em comento, *preço de aquisição e valor da entrada*, intuitivo concluir que este último deve ser adotado de forma alternativa na hipótese de não ser possível identificar o valor de aquisição daquela mercadoria – bem fungível – que está sendo objeto da transferência, ou mesmo quando o estabelecimento remetente só adquire mercadorias por transferência.

Diante de tais considerações, é que entendo inconcebível conferir à Instrução Normativa nº 52/13 natureza interpretativa como externado no voto vencedor condutor do presente acórdão, conduta que no meu sentir afronta de forma acintosa os princípios da tipicidade cerrada e estrita legalidade, corolários da tão necessária e perquirida segurança jurídica.

Em verdade, sob o pretexto de explicitar o conteúdo da texto legal, o que a Superintendência da Administração Tributária fez foi conferir interpretação analógica às disposições contidas no inciso I do § 4º do artigo 13 da Lei Complementar nº 97/96 àquelas de que trata o inciso II do mesmo artigo, equiparando o valor da entrada mais recente da mercadoria ao custo de aquisição desta.

Ocorre que no presente caso não há espaço para o manejo deste método de integração de normas. Nos termos do que dispõe o artigo 108 do CTN, o uso da analogia só tem espaço na ausência de disposição legal expressa e ainda se a adoção de tal expediente não resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

No caso dos autos, não se vislumbra qualquer lacuna legislativa que necessite de integração, ao revés, como visto, os legisladores complementar e ordinário definiram de forma expressa que a base de cálculo nas operações de transferência de mercadorias destinadas à revenda deve corresponder ao valor de aquisição ou entrada mais recente da mercadoria objeto da transferência, e, nestes termos, o crédito do ICMS sobre ela incidente deve ser apropriado em sua totalidade pelo estabelecimento adquirente como forma de efetivar o princípio da não cumulatividade que lhe é inherente.

Finalmente, ainda que por absurdo fosse possível admitir o entendimento externado pela Superintendência da Administração Tributária através da Instrução Normativa nº 52/13, este jamais poderia ser aplicável às operações realizadas em data anterior à sua publicação, como ocorreu no caso dos autos, já que veio a modificar entendimento anterior externado pela própria Administração Tributária Estadual, através da Diretoria de Tributação, bem assim da jurisprudência assentada neste órgão julgador.

Em face do exposto, entendo que o lançamento de ofício não pode prosperar, uma vez que pautados em interpretação extensiva e, por conseguinte, desautorizada pelo ordenamento pátrio, da norma legal que lhes dá supedâneo.

Nestes termos, sem mais alongamentos, voto pelo Provimento do Recurso Voluntário, alterando a Decisão de primeira instância que julgou Procedente em Parte, entendendo pela Improcedência do referido Auto de Infração.

## VOTO VENCEDOR

Quero pedir vênia à nobre Relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à inclusão, na base de cálculo, dos tributos recuperáveis, nos termos a seguir.

Como bem destacou a Relatora, trata-se de operações interestaduais de transferências entre estabelecimentos do Sujeito Passivo, cuja base de cálculo utilizada deixou de excluir os impostos recuperáveis, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo alegado que a base de cálculo das operações autuadas deve ser apurada, diferentemente do que defende a fiscalização, com a inclusão dos tributos recuperáveis, já que o art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, refere-se a “valor da entrada mais recente”.

Assim, 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 transcrito:

"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 IN 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 IN 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 IN simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente, devendo ser rejeitado o pleito de exclusão da multa para o período anterior à sua vigência. Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para excluir da presente exigência, somente os valores relativos às competências de janeiro a junho de 2010, atingidos pela decadência, julgando o Auto de Infração Procedente em Parte, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo:

MÊS	ICMS
jan/10	R\$ -

fev/10	R\$	-
mar/10	R\$	-
abr/10	R\$	-
mai/10	R\$	-
jun/10	R\$	-
jul/10	R\$	9.369,92
ago/10	R\$	7.077,01
set/10	R\$	7.048,56
out/10	R\$	5.600,90
nov/10	R\$	4.241,00
dez/10	R\$	1.886,59
jan/11	R\$	4.754,34
fev/11	R\$	2.924,86
mar/11	R\$	5.092,42
abr/11	R\$	9.557,79
mai/11	R\$	11.130,43
jun/11	R\$	9.935,97
jul/11	R\$	11.372,76
ago/11	R\$	8.317,40
set/11	R\$	10.440,48
out/11	R\$	8.347,66
nov/11	R\$	17.229,68
dez/11	R\$	10.710,98
jan/12	R\$	16.773,93
fev/12	R\$	11.720,31
mar/12	R\$	19.634,67
abr/12	R\$	18.874,77
mai/12	R\$	18.140,26
jun/12	R\$	4.223,62
<b>TOTAL</b>	<b>R\$</b>	<b>234.406,31</b>

## 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0016/15-1**, lavrado contra **F S VASCONCELOS E CIA. LTDA. (MAGAZINE LUÍZA)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$234.406,31**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e acréscimos legais.

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

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Laís de Carvalho, Cláudio José Silveira Pinto e José Roservaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS