

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0097/18-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA.  
**RECORRIDOS** - O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0263-03/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/02/2021

#### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO CJF Nº 0294-11/20-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À ESTABELECIDADA EM LEI COMPLEMENTAR. 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, consoante estatuído no inciso I, do § 4º, do art. 13, da Lei Complementar Nº 87/96. O sujeito passivo logra êxito em elidir parcialmente a autuação. Infração parcialmente subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 3ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0263-03/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 10/12/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$377.516,03, relativos a uma única infração, descrita a seguir.

*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 de 2014 a dezembro de 2017. Demonstrativo e CD à fl. 09.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 25/11/2019 (fls. 186 a 197) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

#### “VOTO:

*De plano, depois de compulsar as peças que integram os autos, verifico que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos em sua constituição inicial e no decurso do processo, cujas intervenções foram todas dadas ciência ao autuado. Nestes termos, afigura-se o presente processo revestido das formalidades legais, e não se encontram presentes os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, que pudesse inquirir de nulidade o lançamento.*

*A Defesa requereu a realização de Perícia Fiscal para confirmar suas assertivas articuladas em suas razões de defesa. Indefiro o pedido como base no previsto nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99, uma vez que a prova do fato independe o conhecimento especial de técnicos, bem como por ser desnecessária uma vez que as outras provas já constantes dos autos são suficientes para a formação de juízo pelos julgadores para decidir a presente lide.*

*No mérito, o Auto de Infração veicula 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, consoante demonstrativos acostados às fls. 10 a 19 e CD à fl. 09, cujas cópias foram entregues ao Autuado, fl. 8.*

*Em sede defesa, o Impugnante advogou a improcedência da autuação, sustentado que nas transferências de mercadorias pronta entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, tal como é o caso em análise, não há como se confundir o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, expressamente previsto em lei, com o custo da mercadoria. Explicou que deve ser entendido como o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.*

*Assinalou que refez o levantamento cuja cópia em mídia digital anexou, à fl. 88, destacando que, nas abas das planilhas denominadas inconsistências (1 a 5), estão relacionados exemplos com contradições, com a demonstração da repercussão no valor a estornar.*

*Informou que, do levantamento revisado, verifica-se que, mesmo seguindo a forma de cálculo da IN SAT 52/2013, caberia o estorno de crédito no montante de R\$69.776,08 e não R\$377.516,03, conforme apontado pelo Auto de Infração.*

*Os Autuantes informaram que acolheram as alegações do Autuado com relação às inconsistências relatadas e anexaram os novos demonstrativos, tanto em meio físico (amostragem) como em meio eletrônico (integralidade), contemplando este procedimento, sendo o débito reduzido de R\$377.516,03 para R\$111.879,08 - na forma estatuída no §4º, do art. 13, da LC 87/96, conforme demonstrativo que colacionou em mídia digital, fl. 145.*

*Ao tomar ciência da informação prestada pelos Autuantes, o Impugnante voltou a se manifestar assinalando que, apesar dos Autuantes terem reconhecido as inconsistências apontadas pela Defesa, outros equívocos cometidos no novo demonstrativo elaborado pelos Autuantes devem ser corrigidos. Depois de enumerar os equívocos constatados asseverou que, valendo-se dos mesmos critérios utilizados pela Fiscalização, o estorno de créditos de ICMS, a partir dos itens remanescentes do levantamento fiscal original (13.828 itens) este valor é de R\$59.385,00, conforme demonstrativo que acostou em mídia magnética à fl. 153.*

*Os Autuantes, depois de analisarem a manifestação apresentada em face da informação fiscal prestada, informaram que concordaram com os cálculos apresentados pelo Impugnante, consoante demonstrativo constante da mídia CD, fl. 153.*

*Depois de compulsar as peças que integram o contraditório em torno da acusação fiscal, precipuamente o demonstrativo com as diversas intervenções apresentado pelo Defendente, e que depois de examinado pelos foi acolhido Autuantes, verifico que os ajustes efetuados foram devidamente comprovados, e por isso acato o demonstrativo colacionado à fl. 153, na mídia CD.*

*Assim, em relação à apuração da utilização indevida de crédito fiscal nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, realizada pela fiscalização, considerando o estatuído pelo inciso I, do §4º, do art. 13, da LC Nº 87/96 e a disciplina da IN SAT Nº 053/2013, considerando o valor da entrada mais recente da mercadoria [excluindo-se os impostos recuperáveis - ICMS, PIS e COFINS] restou o débito remanescente no valor de R\$59.385,00.*

*No que concerne ao entendimento da defesa de que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve ser considerado o “preço” constante do documento fiscal, estando nele incluídos os valores do ICMS, PIS e COFINS, entendo que não há como prosperar essa interpretação, haja vista que de acordo com as normas contábeis o valor da entrada mais recente deve ser entendido como o valor de aquisição da mercadoria a ser revendida, necessariamente com a exclusão do valor dos tributos recuperáveis (no caso, ICMS, PIS e COFINS).*

*Ademais, esse tem sido o entendimento assente nas decisões das Câmaras de Julgamento deste CONSEF sobre essa matéria, a exemplo dos Acórdãos, CJP Nº 0281-11/18, CJP Nº 0293-12/18, CJP Nº0349-11/18 e CJP Nº 0229-11/19.*

*Nos termos expendidos, remanesce a exigência fiscal no valor de R\$59.385,00, na forma discriminada no demonstrativo, a seguir.*

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO				
M Ê S	2014	2015	2016	2017
Janeiro	615,52	955,98	682,94	1.021,36
Fevereiro	811,39	1.220,28	2.264,69	1.522,19
Março	1.121,45	495,06	2.564,59	1.697,03
Abril	1.013,87	796,24	2.984,64	1.056,30
Maio	1.148,25	1.305,44	3.026,91	625,77
Junho	866,64	990,01	2.158,94	481,04
Julho	1.280,18	1.438,46	1.820,78	453,13
Agosto	1.498,37	1.555,56	2.023,71	477,91
Setembro	689,82	1.347,07	1.486,23	523,18
Outubro	785,31	1.703,65	1.393,76	1.428,70
Novembro	1.108,92	1.321,43	1.074,90	1.079,26
Dezembro	539,24	1.175,31	678,38	1.075,21
TOT ANUAL	11.478,96	14.304,49	22.160,47	11.441,08
		TOTAL GERAL		59.385,00

*Concluo, por conseguinte, que o lançamento tributário se pautou na legislação aplicável, restando parcialmente caracterizada a autuação.*

*No que concerne ao pedido do Impugnante para que seja intimado na pessoa de suas procuradoras (Dras. Heloisa Guarita Souza e/ou Michelle Heloise Akel), no endereço abaixo constante (endereços eletrônicos heloisa@prolik.com.br/michelle@prolik.com.br), quanto à inclusão do processo em pauta de julgamento, para*

*que possa apresentar suas razões na forma de sustentação oral, observo que nada impede o atendimento do pleito, entretanto se faz necessário o cadastramento dos dados das procuradoras na Secretaria desse CONSEF.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 3ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 186 a 197. Na sua peça recursal, traz as seguintes alegações.

Inicialmente, pede a improcedência do Recurso de Ofício. Nesse sentido, rememora que, dentre as alegações suscitadas em sede de impugnação, apontou pela existência de inconsistências no levantamento fiscal, notadamente frente aos equívocos incorridos pela Fiscalização quando da parametrização das informações colhidas, e que prejudicaram a higidez do lançamento. Explica que, ao revisar os 34.704 itens trazidos pela Planilha Fiscal, foram identificados 1.367 itens duplicados (Inconsistência 1). Ou seja, seriam válidos para o cálculo 33.337 itens – dentre os quais, ao refazer o levantamento dos créditos a que faria jus pelas entradas em transferências, considerando os parâmetros da IN SAT nº 52/2013, apurou que, para algumas hipóteses, o crédito de ICMS tomado foi maior do que o devido, porém, para outras, a apropriação foi menor do que teria direito. Afirma que não somente destacou a existência de itens em que a NFe de entrada no estabelecimento de origem e mencionada na Planilha Fiscal é de uma operação de remessa para troca recebida de CNPJ de terceiros, mas também que se trata de valores inválidos para fins de cálculo, tendo em vista que o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria” deve se basear na última aquisição mercantil realizada pela empresa e não da eventual troca (Inconsistência 2).

Afirma que houve, igualmente, casos em que a NFe de origem da operação de entrada no estabelecimento remetente, usada para fins de apuração da base de cálculo da transferência, é posterior à própria operação de transferência para o estabelecimento autuado da Bahia (Inconsistência 3).

Levantou-se, ainda, que, em relação a 8.622 itens, nas notas fiscais de origem (entrada no estabelecimento remetente) não houve a incidência de PIS e COFINS. Contudo, a Fiscalização considerou de forma equivocada a existência de tributação pelo PIS e pela COFINS, excluindo, por consequência, da base de cálculo da transferência o percentual de 9,25%, mesmo sem a operação ter sido tributada por estes impostos e, por consequência, não ter o estabelecimento destinatário qualquer crédito para recuperar a este título (Inconsistência 4).

Por fim, explica que se verificou que, dentre 19.631 itens, a Fiscalização não considerou a existência de notas fiscais de entrada por importação, emitidas pela própria pessoa jurídica (Inconsistência 5). A revisão dos cálculos considerou os parâmetros indicados pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013 – logo, em consonância com o entendimento da Secretaria da Fazenda da Bahia, de modo que foi excluído do cálculo os impostos recuperáveis (ICMS, IPI, PIS e COFINS).

Explica, ainda, que, a corroborar os aspectos apontados, acostou aos autos mídias digitais com arquivos detalhados. Diante disso, sobreveio Informação Fiscal pelos agentes autuantes (fls. 91 a 143), reconhecendo (e acolhendo expressamente) as inconsistências apontadas pelo sujeito passivo, já em Impugnação. Após o refazimento dos cálculos e nova manifestação da Contribuinte indicando que permaneciam algumas inconsistências e equívocos, informa que nova Informação Fiscal foi prestada, acolhendo os argumentos, de modo que o crédito tributário restou reduzido para R\$59.385,00.

Nesse contexto, considerando que a decisão levada a efeito pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal acolheu integralmente os termos das Informações Fiscais acima destacadas (lavradas pelos agentes autuantes), e que as inconsistências verificadas e reconhecidas consistem em fatos corroborados, inclusive, por meio de documentação probatória, pede pela improcedência do Recurso de Ofício e, portanto, a manutenção das reduções aplicadas, sobretudo frente ao princípio da verdade material.

Quanto ao Recurso Voluntário, pede a improcedência da pretensão fiscal. Explica que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal entendeu pela manutenção do Auto de Infração na parte relativa à base de cálculo aplicada nas operações, acolhendo o entendimento da Fiscalização em relação à interpretação do art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96 c/c art. 17, § 1º, inc. I da Lei nº 7.014/96, consoante delineado pela Instrução Normativa SAT nº 052/2013.

Afirma, contudo, que não pode concordar em termos absolutos, pois, por se tratar de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros ou importadas, entre estabelecimentos da mesma empresa situados em Estados diferentes, aplica-se, inquestionavelmente, a hipótese do inc. I, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96. Ou seja, a base de cálculo será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

Argumenta que o texto legal diferencia as hipóteses sujeitas à aplicação do “valor correspondente à entrada mais recente”, daquelas sujeitas ao valor do “custo da mercadoria” e do “preço no mercado”. Ou seja, o “valor da entrada mais recente” não pode ser confundido com o custo da mercadoria, notadamente para efeitos de incidência do ICMS, em que se aplica o princípio da tipicidade cerrada; sendo que o próprio conceito de “custo”, para os fins do art. 13, § 4º da LC 87/96, foi delimitado.

Afirma que se considera custo das mercadorias vendidas todos os gastos incorridos com a referida mercadoria até que a mesma esteja no ponto de venda. Assim, o valor da compra da mercadoria, o frete do local da produção até o local da venda, o seguro contratado no transporte e outros gastos necessários até que a mercadoria esteja disponível à venda são denominados de custos. Ainda no conceito de custo, defende inserirem-se despesas administrativas, tributárias e financeiras. Afirma que despesas com vendas, como comissões não são custos, mas sim despesas. Por sua vez, quando se adquire mercadorias para revenda, no seu valor estão embutidos tributos, como o ICMS e as contribuições para o PIS e a COFINS. Tais tributos, excluem-se da composição do custo das mercadorias por serem recuperáveis (geram créditos passíveis de aproveitamento na etapa seguinte de circulação, no caso do PIS/COFINS, dependendo do regime de tributação).

Observa, nesse sentido, que mesmo o inc. II, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96 (que se refere à mercadoria produzida pelo remetente), quando remete à base de cálculo da transferência como sendo o “custo da mercadoria produzida”, restringe o conceito (de custo), prevendo que deve ser entendido como a soma do custo da matéria-prima, material secundário, meio-de-obra e acondicionamento. É dizer, o conceito de custo para fins contábeis e/ou fiscais não se aplica integral e indistintamente para fins de definição da base de cálculo do ICMS, porque a legislação o fez.

Nesse particular, cotejando-se as disposições dos incs. I a III, do § 4º, do art. 13 da LC 87/96, conclui que cada um se dirige a uma situação especificamente arrolada e, somente a segunda (inc. II – cabível à mercadoria produzida pelo remetente – ainda que não seja o presente caso –) se refere a “custo” da mercadoria (ainda, assim, limitando-se sua amplitude).

Argumenta que, para a hipótese de transferência de mercadoria pronta entre estabelecimentos comerciais da mesma empresa, tal como é o caso em análise, não há como se confundir o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, expressamente previsto em lei, com o custo da mercadoria. Nessa linha, deve ser entendido como o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, o “preço” de aquisição mais recente. “Preço” é aquele constante do documento fiscal, estando nele incluídos os valores do ICMS, PIS e COFINS (sem os expurgos dos tributos recuperáveis, portanto). Colaciona resposta emitida pelo Setor Consultivo do Estado de Santa Catarina, através da Consulta nº 84/2014, em apoio aos seus argumentos.

Afirma ainda que, em relação aos precedentes indicados no Acórdão JJF nº 0263-03/19, ora recorrido, cumpre mencionar que os Acórdãos CJF nºs 0349-11/18 e 0281-11/18 não guardam similaridade com o caso em análise e, portanto, não devem ser utilizados como amparo. Isso porque naquelas situações, não obstante o tema seja aquele da transferência entre estabelecimentos de mesma titularidade, situados em Estados diferentes, tratam-se de mercadorias fabricadas pelo mesmo titular – no presente caso, tratam-se de mercadorias

adquiridas de terceiros ou importadas.

No que tange aos Acórdãos CJF nºs 0293-12/18 e 0229-11/19 indicados, alega que resta demonstrado que a questão dos expurgos, ou não, do ICMS e demais tributos recuperáveis da base de cálculo é tema que esbarra em notável divergência, não havendo entendimento integralmente pacífico. Transcreve o teor dos votos dos Conselheiros CARLOS ANTÔNIO BORGES COHIM SILVA e JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO, em apoio aos seus argumentos.

Assim, conclui que tudo está a demonstrar que o critério utilizado pela Fiscalização, corroborado pelo órgão julgador em primeira instância, ainda que pautado na IN SAT nº 52/2013, incorre em equívoco ao associar o inc. I, cabível ao caso, ao inc. II, § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96. Insta, portanto, pela improcedência do feito fiscal.

Alega, ainda, a indevida desconconsideração dos créditos apropriados a menor, em face do que pretende que seja feita a recomposição da conta gráfica o que resultaria na inoccorrência da utilização indevida de créditos. Esclarece que, conforme anteriormente visto, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal, assim como reconhecido pelas autoridades fiscais no âmbito de Informações Fiscais, deu provimento aos argumentos da ora Recorrente em relação às inconsistências nos levantamentos fiscais, resultando na redução do crédito tributário lançado para R\$59.385,00, considerando os 13.828 itens remanescentes, após novo levantamento fiscal realizado a partir dos apontamentos em defesa.

Afirma, contudo, que, a teor da Impugnação, caso considerados os mesmos critérios da fiscalização (a partir dos parâmetros da IN SAT nº 52/2013) quanto aos itens originalmente autuados, em diversas hipóteses, o crédito de ICMS apropriado pelo sujeito passivo foi a menor do que teria direito. Explica que essa situação foi especificamente detalhada na Planilha que acompanhou referida defesa e quesito especificamente levantado no pedido de perícia (ITEM 7, “F”, da Impugnação). É dizer que, considerando o estorno reconhecido de R\$59.385,00, teria havido recolhimento a maior em favor do Erário, na importância de R\$14.807,40, derruindo, portanto, a ilação fiscal neste ângulo.

E, nem se alegue que, relativamente às situações em que houve a apropriação a menor do crédito do ICMS, não caberia a dedução de tais valores do presente lançamento, pois se há a revisão de todos os créditos que a Recorrente não fazia jus e apropriou a maior (suspostamente de forma indevida) quando das entradas em operações interestaduais em transferências, a recomposição da conta gráfica, deve – igualmente – levar em conta as situações em que o crédito a que tinha direito foi aproveitado a menor. E, por medida de justiça fiscal e pela aplicação do princípio da verdade material, deduzir/confrontar os valores.

Argumenta que não é admissível que sejam adotados apenas critérios para reconstituição da escrita fiscal da Contribuinte - para fins de apuração de crédito indevido e imposto alegadamente pago a menor - que favoreçam o Fisco, sob pena de invalidade plena da medida. Neste sentido é a jurisprudência das cortes administrativas estaduais. Acosta ementa de julgado do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE/PE), em apoio aos seus argumentos.

Informa, ainda, que, no âmbito deste c. Conselho de Fazenda (CONSEF) é bem de se destacar as conclusões levadas a efeito no Acórdão JJF nº 0169-03/12, proferido pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, onde se destacou a relevância da distinção entre crédito fiscal escriturado indevidamente e crédito fiscal utilizado indevidamente, qual seja, que repercute na falta de recolhimento do imposto e que depende da necessária recomposição da conta-gráfica. Transcreve trecho da decisão referida.

Conclui, assim, que não houve - em verdade – apropriação/utilização indevida de créditos de ICMS e, tão menos, recolhimento em insuficiência do imposto, de modo que, no período fiscalizado a empresa recolheu o equivalente a R\$14.807,40 a mais do imposto do que recolheria se tivesse considerado a base de cálculo trazida pela Instrução Normativa nº 52/2013, pelo que se pode concluir que não houve qualquer prejuízo à Fazenda Estadual. Pede a improcedência do lançamento.

Por fim, pede a realização de diligência com fins de confronto/dedução entre os valores de crédi-

tos apropriados a maior, daqueles apropriados a menor, com o objetivo de caracterização de infração (utilização indevida de créditos). Ressalta que, nesse sentido, fez pedido expresso de realização de perícia (ITEM 7), constando na letra “f” quesito específico para a situação ora narrada. Reproduz quesitos formulados.

Assim, em que pese a ampla documentação acostada aos autos até então, conforme mídias digitais indicadas no bojo das defesas, bem assim o zeloso trabalho desenvolvido por esta Fazenda Estadual, pede a conversão do feito em diligência para a realização de perícia, a fim de reconstituir a conta gráfica da Recorrente.

Diante desse contexto, ratifica, em consonância com o princípio da verdade material, o requerimento formal de realização de diligência/perícia quanto à resposta ao quesito antes reproduzido, apresentado em Impugnação, a fim de confirmar as assertivas retro, considerando, ademais, que, no âmbito do acórdão ora recorrido, essa particular questão não fora observada.

Ante o exposto, requer o conhecimento e respectivo provimento do presente Recurso Voluntário, de modo que seja julgado integralmente improcedente a medida fiscal, sem prejuízo da conversão do feito em diligência para realização de perícia (ITENS 3.9 e 3.10), tudo nos termos da fundamentação.

Requer, ademais, que seja julgado integralmente improcedente o Recurso de Ofício, de modo a confirmar e manter a decisão da 3ª JF (Acórdão nº 0263-03/19) quanto à parte reconhecida e acolhida.

Nestes termos, pede deferimento.

#### VOTO

Quanto ao pedido de diligência, denego por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção. Ademais, não há, no processo, nenhuma necessidade de produção de prova relativa a fatos que tenham relevância para a solução da presente lide.

Quanto ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 3ª JF (Acórdão JF Nº 0263-03/19) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$377.516,03 para o montante de R\$59.385,00, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a conduta autuada foi descrita como “*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 ...*”. Trata-se de transferências de mercadorias recebidas, com base de cálculo superior ao custo de aquisição, conforme esclarece a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando, dentre outras coisas, inconsistências no levantamento fiscal, tais como “itens duplicados”, “glosa indevida de valores apropriados em operações de remessa para troca”, “equivocos na utilização da NF paradigma para cálculo do custo” e “exclusão de Pis e Cofins em operações sem incidência de tais impostos”. Acostou provas, especificando as suas alegações.

Em sua informação fiscal, os autuantes acolheram as alegações defensivas e reduziram o valor lançado, inicialmente para o montante de R\$111.879,08.

Em nova manifestação do Sujeito Passivo, novas inconsistências são apontadas, tais como “alíquotas errada de Pis/Cofins”, “dedução indevida do valor do IPI do custo”, “inovação indevida no lançamento, agregando itens que não constavam originariamente” e “omissão de utilização do valor da última entrada, para cálculo do custo”. Acosta novos documentos e indica os valores apurados.

Em nova informação fiscal, os autuantes acolheram os cálculos apresentados pelo Contribuinte e reduziram o valor lançado para R\$59.385,00.

A 3ª JF acolheu o opinativo dos autuantes e julgaram o Auto de Infração Procedente em Parte.

Como se pode depreender do exame dos autos, a Decisão recorrida não merece reparo, neste ponto, pois reduziu o valor lançado com base no exame dos autos, realizado pela autoridade fiscal.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao mérito do Recurso Voluntário, a conduta autuada foi descrita como “*utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos*”. 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, às folhas 02/03.

Em sua peça recursal, o Sujeito Passivo alega que a base de cálculo das operações autuadas deve ser apurada, diferentemente do que defende a fiscalização, com a inclusão dos impostos 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 impostos 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 87/96 não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, mais especificamente do alcance prático do 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.”

Nesse mesmo sentido, foi a decisão exarada, por esse mesmo órgão, no Processo nº 0315832-89.2017.8.05.0001, datada de 28/08/2020, da relatoria do Desembargador José Edivaldo Rocha Rotondano, da qual destaco o trecho abaixo.

“A impossibilidade de creditamento de tributos recuperáveis em virtude da transferência de (sic) interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, já está pacificada no âmbito deste sodalício.”

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 Quarta Câmara Cível, nos autos da Apelação 0315832-89.2017.8.05.0001, acima citada, em que o Relator reconheceu aplicabilidade ampla à IN SAT 052/2013, conforme abaixo.

*“Da mesma forma, encontra-se sedimentado que a Instrução Normativa 52/2013 tem natureza interpretativa, alcançando fatos anteriores à sua edição.”*

Ora, se de novo nada há é porque a IN simplesmente interpretou a lei, podendo ser aplicada retroativamente.

Quanto ao pedido de recomposição da conta gráfica, de forma a considerar os créditos alegadamente apropriados a menor, não merece acolhida, pois tal lançamento é ato de exclusiva responsabilidade do sujeito passivo, o qual tem a obrigação de promover a sua correção, comunicando o fato à administração fazendária de sua circunscrição.

Entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

*Ex-positis*, Nego Provimento ao Recurso Voluntário

Do exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Diz a autuação que a Recorrente foi apenada pelo motivo de: *“utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade Federada de origem, superior à estabelecida em Lei Complementar, Convênios ou Protocolos”*.

Justamente por não haver tal comportamento por parte da Recorrente é que divirjo do ilustre Relator, permitindo-se analisar a infração sob a ótica da legalidade e do atendimento aos princípios constitucionais e contábeis que regem o ICMS.

Justificou o autuante, posição aceita pela Junta Julgadora e pelo relator do processo, que a Recorrente haveria infringido a Lei Complementar nº 87/96, que no artigo 13, assim determina:

*“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 de se questionar o que venha a ser “entrada mais recente”, que é definido pelo autuante como sendo o valor de aquisição excluídos os tributos recuperáveis, mas, ao contrário da ciência contábil, que detem os princípios científicos, e assim define o que seja “custo de inventário”, e, como valor de entrada o que está estabelecido nos documentos fiscais de aquisição, ou seja o valor desembolsado para aquisição dos produtos e/ou mercadorias.

Parece assim concordar o ilustre relator ao afirmar:

*É verdade que o texto legal, acima reproduzido, não faz referência expressa aos impostos 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 87/96 não decorre, todavia, da interpretação literal da norma, mas de uma leitura integrada do sistema, (sic) mais especificamente do alcance prático do princípio da não cumulatividade. (grifo nosso)*

Os CPC's, derivados das IFRS, normas contábeis de abrangência internacional, aqui introduzidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, normatizadas pelo Conselho Federal de Contabilidade através suas Resoluções, ao apreciar o aproveitamento de créditos em operações não cumulativas, em Perguntas e Respostas, assim definem:

**Pergunta:** *Esclarecimentos sobre tributos recuperáveis?*



**Resposta:** As empresas que apuram seus tributos pelo regime de incidência não cumulativa, adquirem direito a créditos desses tributos em determinadas operações com mercadorias ou serviços. Essa resposta não abrange os tributos retidos na fonte.

Em relação aos estoques, os créditos referentes aos tributos recuperáveis não compõem o custo de aquisição, conforme tratado no item 13.6 da NBC TG 1000, aprovada pela Resolução CFC nº 1.255/09, e no item 11 da NBC TG 16, aprovada pela Resolução CFC nº 1.170/09, que transcrevemos:

“13.6 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, tributos de importação e outros tributos (com exceção daqueles posteriormente recuperáveis pela entidade), transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.” - NBC TG 1000

“11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o 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.” - NBC TG 16

Como bem definido estes são os custos de aquisição de estoques e não o “valor da entrada mais recente”, que é o que enseja a utilização do crédito do ICMS, o valor devidamente escriturado na escrituração fiscal do contribuinte, lembrando-se que, independente do conceito fiscal pretendido pelo Fisco, o crédito do ICMS é um direito adquirido e, como tal, contabilizado como conta redutora do estoque na escrituração contábil.

Compete à Lei Complementar estabelecer as regras básicas do ICMS e a LC 87/96, em momento algum, afirma que o preço de entrada mais recente é aquele pretendido pelo Fisco baiano, que assim age lastreada em um dispositivo próprio, que não pode ter força de lei, a Instrução Normativa 52/2013, sem amparo em qualquer lei, complementar ou ordinária.

Claro está que o crédito obtido pelo contribuinte, longe de ser dedutível para base de cálculo tributária é na realidade componente do valor da “entrada mais recente”, constituindo-se, em realidade, em uma despesa que poderá ser recuperada em operações futuras, quando das saídas, se tributadas, dos produtos e/ou mercadorias adquiridas.

E dentro deste conceito contábil, que não pode ser desrespeitado pelo Fisco, assim se expressa o CFC:

*Em relação as despesas, deve-se utilizar os conceitos tratados no item 2.23 da NBC TG 1000 e no item 4.25. (b) da NBC TG Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC nº 1.374/11, que transcrevemos:*

*“Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.” - NBC TG 1000 e Estrutura Conceitual*

*Esses créditos, até que sejam utilizados para compensar o tributo a pagar, atendem os requisitos de ativo tratados no item 2.15 da NBC TG 1000 e no item 4.4 (a) da NBC TG Estrutura Conceitual que transcrevemos:*

*“ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade”*

*Portanto, os valores referentes a créditos de tributos não cumulativos, que serão aproveitados para abater o montante da obrigação, devem ser deduzidos dos valores a pagar ou a serem pagos aos fornecedores e classificados em conta do ativo até sua compensação ou baixa.*

Pretender, como pretende o Fisco baiano, interferir na determinação da base de cálculo do ICMS sobre transferências entre estabelecimentos da mesma empresa situados em diferentes unidades da Federação, é afrontar o princípio constitucional que estabelece o pacto federativo.

Não apresenta o autuante, nem também a Junta Julgadora ou o ilustre relator, quais Convênios ou Protocolos foram infringidos pela Recorrente, nem em que dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, se baseia a pretendida infração.

Como cabe ao aplicador da legislação fiscal, o técnico contábil, conhecer as legislações de todos os Estados da Federação e do Distrito Federal, assim deve, também, caber ao agente fiscal e, se assim o fizesse, atentaria, no caso, para o que determina a legislação do Estado de São Paulo que, em resposta à Consulta nº 18,848, de 08/01/2019, sobre o assunto, assim estabeleceu:

*ICMS – Transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. I. Há incidência de imposto nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular (artigo 1º, inciso I, RICMS/SP). II. O fato gerador ocorre na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (artigo 2º, inciso I, RICMS/SP). III. A base de cálculo a ser considerada, na transferência interestadual de mercadorias entre estabelecimentos de mesma titularidade, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (artigo 39 do RICMS/SP).*

*Desse modo, nas referidas transferências, o valor da operação (base de cálculo para o ICMS) deverá ser o valor de aquisição correspondente à entrada mais recente da mesma mercadoria na filial situada neste Estado, que promoverá a transferência, ou seja, o valor constante no documento fiscal que acobertou a operação de aquisição mais recente da mercadoria a ser transferida.*

Não é de bom tom querer a autoridade tributária de um Estado, sob a alegação de fixar bases de cálculo do ICMS, promover “guerra fiscal” com outras unidades da federação, ainda mais querendo legislar sobre matéria que não é da sua competência.

De relação ao Recurso de Ofício, por se tratar de desoneração determinada pela Junta Julgadora, e do mesmo não discordar, deixo de apreciá-lo.

Desta forma, convicto do entendimento contrário ao decidido pelo ilustre relator e, destacando mais ainda que as decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal enunciadas em seu voto não foram objeto de unanimidade, sendo a maioria decidida pelo voto complementar do presidente das referidas Câmaras, assim como a existência de divergências entre os julgados do TJ-BA, à luz da legislação e dos fatos, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e julgo o Auto de Infração em apreço IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0097/18-6, lavrado contra **O. V. D. IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$59.385,00**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosivaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS