

**PROCESSO** - A. I. Nº 206891.0032/15-7  
**RECORRENTE** - LOJAS RENNER S. A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 6ª JJF nº 0008-06/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/08/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0099-12/21-VD

**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. Exclusão das penalidades com base no Art. 106, I do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a 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\$176.934,44, 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 0008-06/16 (fls. 151 a 155), com base no voto a seguir transcrito:

*“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 Auto de Infração 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 Lei Complementar nº 87/96, transcrito 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 defendente 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 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 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. 166 a 181), 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 cálculo 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 custos dos tributos 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, tendo em vista as razões elencadas na sua peça.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Pedro Kulmann de Oliveira - OAB/RS nº 119.832.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a 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.

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 que 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.

Embora no julgamento do ARE nº 1.255.885 (tema 1.099), ocorrido no Plenário Virtual, o STF tenha reconhecido a existência de repercussão geral e alinhado a sua jurisprudência, no sentido de que

não incide o ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte, localizados em Estados distintos, tendo em vista não haver a transferência de titularidade, o referido julgamento ainda está pendente de modulação, sem o qual não há como se pronunciar em relação aos períodos anteriores a tal Decisão, como no caso em tela.

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, não somente o valor que excedeu a base de cálculo legalmente prevista.

A autuação foi baseada em mandamento insculpido no Art. 13, §4º, I da LC 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.

Constato 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.”*

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 à 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 JF nº 0127-02/12, o qual foi posteriormente reformado pelo Acórdão CJF nº 0279-12/18, acatando o entendimento aqui exposto.

Sendo assim, é cediço que a aplicação retroativa da norma interpretativa determina a exclusão de penalidade, mantendo os acréscimos moratórios, nos termos do Art. 106, I do CTN, Lei nº 5.172/66, transcrito a seguir:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;  
...”*

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida apenas para excluir a imposição de penalidades.

#### **VOTO DIVERGENTE**

Peço licença ao Ilustre Relator para divergir de seu douto entendimento, pois como tenho manifestado em diversos julgamentos sobre a matéria ora posta, entendo que os argumentos ventilados pelo Recorrente devem implicar o PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

A questão não é nova, efetivamente. Este CONSEF, teve oportunidade de julgar já há alguns anos, por ambas as suas Câmaras, as teses que apresentam, Fisco e Contribuinte, no entorno da aplicabilidade da Instrução Normativa SAT nº 52/2013.

O esforço argumentativo de ambas as teses, se sustenta na dificuldade de admitir-se, por um lado (Contribuinte), que ato normativo infralegal e meramente interpretativo possa conduzir à desqualificação do comportamento adotado, e que implica carga tributária menor por admitir a apropriação de crédito de ICMS em seu valor integral (constante da Nota Fiscal que corporifica a “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”), sendo esse comportamento iniludivelmente admitido na legislação de regência quando da ocorrência dos fatos geradores. Por outro lado (Fisco), o comportamento admitido no quadro normativo então vigente implicaria, em seu entender, um tratamento diferenciado entre comerciantes e industriais, sendo que a interpretação dada pela Instrução Normativa SAT nº 52/2013, seria o mais equilibrado.

O grau de litigiosidade do conflito é evidente, e as posições estão bem marcadas. Neste Conselho, vemos o registro corriqueiro das decisões por voto de qualidade em torno da questão. Com a devida licença, a questão (da exata interpretação das interações entre os princípios que municiam o valor constitucional da segurança jurídica – é dizer, entre outros, os princípios da anterioridade e da irretroatividade), nos parece já ter sido solucionada pelo Supremo Tribunal Federal quando examinou dispositivos da Lei Complementar nº 118/05, em julgamento cuja repercussão geral foi reconhecida:

*DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se autoproclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da*

*publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido. (RE 566621, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 04/08/2011, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-195 DIVULG 10-10-2011 PUBLIC 11-10-2011 EMENT VOL-02605-02 PP-00273 RTJ VOL-00223-01 PP-00540)*

Vale dizer: a norma interpretativa (lembre-se, o dispositivo do CTN fala em **LEI INTERPRETATIVA**, e não em Instrução Normativa, que integra o conceito de “normas complementares das leis”, dentro do quadro do CTN, art. 100, inciso I), que altera o quadro normativo para agravar a situação do Contribuinte, não pode atingir fatos geradores anteriores à sua edição, e deve respeitar o princípio da anterioridade.

A seguinte passagem de Luís Eduardo Schoueri, em seu Direito Tributário (7ª edição, 2017), sobre o princípio da irretroatividade amolda-se ao caso em tela:

*Com o Princípio da Irretroatividade, vê-se que, no sistema brasileiro, o legislador não pode “consertar”, ainda que por meio adequado (lei) uma omissão na definição da hipótese tributária. Qualquer mudança valerá dali em diante.*

Pois bem, no presente caso, os fatos geradores que embasam a autuação (ou seja, a apropriação do crédito de ICMS nas operações subsequentes sem a exclusão de ICMS, PIS e COFINS, constante de notas fiscais que deram suporte à autuação) ocorreram antes mesmo da edição da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, ou seja, no exercício de 2011, como restou enunciado no Auto de Infração.

É certo também, que “atos normativos” (art. 100, inciso I do CTN), têm em tese sua aplicabilidade reconhecida na data da sua publicação (art. 103, inciso I do CTN); mas a cláusula “salvo disposição em contrário” deve abranger obviamente os princípios constitucionais tributários. Isto é, não se pode haver por vigente imediatamente o “ato normativo” (como a Instrução Normativa, que não integra, repita-se, o conceito de lei para a ordem jurídica tributária) que se pretende meramente interpretativo, para o fim de dar vigência imediata a uma interpretação que, em *ultima ratio*, majora tributo.

Ora, se a lei complementar ostensivamente interpretativa (no caso, a Lei Complementar nº 118/05), não poderia ser entendida, e de fato não o foi, por atuação do Supremo Tribunal Federal, como apta a dar entendimento mais gravoso contra o contribuinte, o que se dirá da instrução normativa – que não é sequer lei (ordinária)? Vale dizer, a sustentar-se que entre as opções que o quadro normativo permitia ao contribuinte – isto é, incluir ou não “tributos recuperáveis” na base de cálculo do crédito tomado – deveria o mesmo adotar a menos vantajosa por força de ato normativo (nem sequer lei!) editado posteriormente ao seu comportamento, a inobservância ao espírito da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e da jurisprudência do Egrégio Supremo Tribunal Federal nos parece frondosa.

É prudente reconhecer, que não se pretende aqui declarar inconstitucionalidade de ato normativo algum. Pretende-se, isso sim, dar-se aplicabilidade conforme à Constituição e o CTN.

Dito de outro modo, entendo que não poderia o Autuante valer-se de ato administrativo, ainda que dito meramente interpretativo, para dar interpretação à legislação tributária que implicasse fazer com que o contribuinte, (ora Recorrente), tivesse de adotar comportamento diverso ao seu, até então legítimo e lícito, para o fim de aumentar o valor do tributo a recolher aos cofres

públicos baianos, em relação a fatos geradores anteriores à edição da Instrução Normativa, ou realizados no mesmo exercício de sua edição.

Ademais, também sob outro fundamento, toda a autuação não merece ser mantida. Refiro-me à intelecção de que não há, com a devida vênia, autorização legislativa que encontre guarida nas normas nacionais de regência do ICMS, e apta a desconsiderar o crédito que se houve segundo normas da Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente, sobretudo quando essas normas são semelhantes à que o próprio Estado da Bahia aplica, quando na posição de Unidade da Federação de situação do estabelecimento remetente!

Observa-se que a infração combatida, versa sobre a utilização indevida de crédito fiscal decorrente de entradas de mercadorias em transferências interestaduais, cujo cerne, é a interpretação da LC 87/96, a qual estabelece a base de cálculo para transferências interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em primeiro lugar, a base de cálculo do imposto nas operações de transferências de mercadorias entre o estabelecimento distribuidor e sua filial, está definida no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, como abaixo se lê:

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

*§ 4º Na saída de mercadorias 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;*

Despiciendo anotar, que o Supremo Tribunal Federal tende a declarar a inconstitucionalidade desse dispositivo. O que vale ressaltar é que não é permitido a qualquer Estado da Federação alterar a base de cálculo de imposto, que fora reservada constitucionalmente à Lei Complementar.

A Constituição Federal, no art. 146, III, “a”, estatui que cabe à Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos, dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Caso fosse permitido a cada Estado interpretar a LC 87/96 de acordo com seus interesses, importaria em insegurança jurídica, além de implicar em prejuízos ao pacto federativo.

Não é por outro motivo, que a Lei Estadual nº 7.014/96, repete o conteúdo normativo disposto na LC 87/96 sobre a apuração da base de cálculo nas transferências. Neste sentido, vislumbro que, tanto a LC, quanto à Lei Estadual, determinam que a base de cálculo, nas saídas de mercadorias para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, será o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, sem fazer qualquer exclusão. Trata-se, portanto, do valor da aquisição da mercadoria indicada na nota fiscal de entrada.

Já o art. 155, § 2º, XII, “i” da Constituição Federal, dispõe que cabe à Lei Complementar, fixar a base de cálculo do ICMS. Na peça inicial, os autuantes informaram terem deduzido da base de cálculo da última entrada o ICMS, PIS e COFINS, porquanto recuperáveis. Ato contínuo, para compor a base de cálculo da saída subsequente, incluíram o ICMS, com a aplicação da alíquota de origem.

O art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) nº 87/96, determina que nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, quando os remetentes não forem os fabricantes, a base de cálculo do imposto em comento é, na exata expressão que utiliza, “o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”.

Instruções Normativas devem conter normas meramente interpretativas, destinadas, por exemplo, a orientar os servidores públicos no exercício de suas atividades, sem força para obrigar ou desobrigar os particulares ou contribuintes.

A Instrução Normativa nº 52/2013, do Estado da Bahia, inovou no ordenamento jurídico e adicionou ao art. 13, § 4º, I da Lei Complementar (LC) 87/1996, a obrigatoriedade de, na formação

da base de cálculo, o remetente “*não computar a carga de tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria no estabelecimento, decorrente da aquisição originada de estabelecimento industrial ou comercial de outro titular, devendo, porém, acrescer o ICMS incidente na transferência, que integra a base de cálculo do imposto*”.

Com a devida licença, a Instrução Normativa – que não é ato emanado de autoridade superior a este CONSEF, convém sempre lembrar – extrapolou o campo de direito material, criando uma nova metodologia de apuração da base de cálculo, ao prever a exclusão dos tributos recuperáveis sobre a entrada mais recente. Ademais, 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, procedimento que, como cediço, não é autorizado pelo nosso ordenamento pátrio.

A base de cálculo, enquanto elemento essencial e caracterizador do tributo, depende de Lei em sentido formal para sofrer qualquer alteração. Sendo assim, não existe base legal para a exclusão dos tributos não cumulativos da base de cálculo do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

Tendo em vista que todas as diferenças apuradas nos trabalhos fiscais decorreram apenas do fato de os autuantes terem excluído ICMS, PIS e COFINS da base de cálculo, metodologia esta que se mostra em desalinho com a Lei Complementar nº 87/96, nada mais restaria a ser exigido.

Tais importâncias (ICMS, PIS e COFINS), efetivamente, fazem parte e compõem o valor da entrada mais recente, de responsabilidade do adquirente, mesmo no caso de serem recuperáveis na tributação “a posteriori” em razão da não cumulatividade.

Rememore-se, que no Acórdão JJF nº 0127-02/12, este CONSEF decidiu por unanimidade, que seria necessária a inclusão dos tributos ditos “recuperáveis” (PIS, COFINS, ICMS), na base de cálculo do ICMS, quando das saídas em transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, para outras unidades da Federação. Entendo que o Ente tributante deva adotar posturas e entendimentos não conflitantes, pois tal posicionamento resulta em grande insegurança jurídica, além de atentar flagrantemente contra o pacto federativo e a própria Constituição Federal.

Acrescento, que o Poder Judiciário do Estado da Bahia tem-se manifestado sobre o tema, porém, ainda de modo não-definitivo.

Senhores, tenho recordado que uma das missões deste Conselho de Fazenda, estampada no art. 2º de seu Regimento Interno (aprovado por meio do Decreto nº 7.592/99) é “*julgar os litígios decorrentes de lançamentos de tributos*”. A missão de julgar litígio vai além da aplicação pura e simples da lei: é necessário enxergar o teor belicoso do conflito, enxergar os verdadeiros envolvidos, dar solução compatível com o sistema.

No caso dos autos, todavia, observo que a argumentação do Recorrente trilhou por outra senda. Discorreu-se sobre a exata compreensão da Instrução Normativa SAT nº 52/2013 traz dois critérios aplicáveis (correspondentes aos incisos I e II, do § 4º, do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96), culminando pelo pedido de revisão do cálculo.

No caso dos autos, avulta a consideração de que diversos contribuintes têm sido compelidos pelo Estado da Bahia a proceder a dois comportamentos essencialmente contraditórios, é saber: expurgar “tributos recuperáveis” do cômputo do crédito fiscal das mercadorias advindas de outros Estados; mas acrescentá-los ao cômputo da base de cálculo de mercadorias que remete a outros Estados. Ora, exigências assim contraditórias ferem a racionalidade do Sistema.

Por todo o exposto, visualizando ainda ofensa a princípios constitucionais tributários basilares (racionalidade, segurança jurídica, federalismo fiscal e não-cumulatividade do ICMS), e por não ver fundamento legislativo que autorize a aplicação retroativa da Instrução Normativa SAT nº 52/2013, nem para acolher o lançamento calcado exclusivamente em norma infralegal (a referida



Instrução Normativa SAT nº 52/2013), sou pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

### 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, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206891.0032/15-7**, lavrado contra **LOJAS RENNER S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.934,44**, 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. 106, I do CTN, Lei nº 5.172/66.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, José Raimundo Oliveira Pinho e Antonio Dijalma Lemos Barreto.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS