

**A. I. N° - 206891.0022/15-1**  
**AUTUADO - LOJAS INSINUANTE S/A**  
**AUTUANTES - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e**  
**EUZIANE GOUVEIA DA SILVA**  
**ORIGEM - IFEP COMÉRCIO**  
**PUBLICAÇÃO-INTERNET 28.05.2018**

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0068-02/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR À LEGALMENTE PREVISTA. MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTOS COMERCIAIS. Para fins de utilização de crédito fiscal, a base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos comerciais pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC nº 87/96, e art. 17, §8º, I, da Lei nº 7.014/96. Os tributos não cumulativos (tributos recuperáveis) sobre vendas não compõem o custo da mercadoria. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 29/07/2015, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.130.340,26, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, 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. Consta que se trata de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, §4º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

No campo do Auto de Infração denominado “Descrição dos Fatos”, consta que o lançamento de ofício tem amparo na decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do CONSEF, bem como no art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 87/96 (LC 87/96), ato normativo da SAT, nas normas da contabilidade de custo combinadas com o previsto no Código Tributário Nacional, acerca da determinação da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de mesmos titulares, oriundas de estabelecimentos comerciais ou centros comerciais de distribuição que não fabricaram as mercadorias, cujas operações de transferência foram destinadas à filial localizada neste Estado. Foi informado que a lavratura do Auto de Infração tem como fundamento o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), que é o equivalente ao valor da última mercadoria que deu entrada o estoque da empresa a em data igual ou anterior à da saída em transferência para este Estado. Foi dito que, na definição ou composição do VCEMR, foram retirados o ICMS, o PIS e a COFINS (tributos recuperáveis) da operação de contabilização da última entrada das mercadorias no estoque (até a data da saída em transferência interestadual) e, ato contínuo, para a formação da base de cálculo (BC) das operações subsequentes de saídas, incluiu-se o ICMS (pois este integra a sua própria BC), com a aplicação da respectiva alíquota de origem, nas operações de transferências para o Estado da Bahia.

O autuado apresenta defesa (fls. 36 a 72) e, após demonstrar a tempestividade da impugnação e fazer uma síntese dos fatos, sustenta que a autuação não procede, conforme relatado a seguir.

Ressalta que discorda e impugna para todos os efeitos os levantamentos efetuados pelos autuantes, representados sobretudo por eventuais demonstrativos que venham ser juntados aos autos após a autuação, bem como eventuais papéis de trabalho, pois conforme se observa dos documentos ora anexados e da própria defesa as quantidades e valores, base de cálculo e formação do preço de aquisição não encontram respaldo na legislação do próprio Estado da Bahia, além do que os créditos são diversos, razão porque contesta os demonstrativos anexados e outros eventualmente realizados pela fiscalização em função dos vários equívocos apontados.

Pontua que embora tenha observado o disposto na LC 87/96, já que nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte utiliza o valor da última entrada da mercadoria, como determina o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, os autuantes entenderam que deve ser aplicado critério diverso para apuração desta base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, qual seja, o valor da última entrada da mercadoria, com a exclusão dos tributos recuperáveis, no caso, ICMS, PIS e COFINS, sendo essa divergência de entendimento o ponto central da controvérsia.

Ressalta que a autuação busca como fundamento de validade julgamento ocorrido no RESP 1.109.298, perante a 2ª. Turma do STJ, no qual aquela corte tratou da base de cálculo das transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de empresa do setor industrial, a saber, o art. 13, §4º, II, da LC 87/96. Além disso, a autuação está lastreada na Instrução Normativa 52/2013, que cria uma nova base de cálculo para o ICMS incidente nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, contrariando o disposto na legislação vigente, sobretudo no art. 13, §4º, I, da LC 87/96.

Registra que possui um Centro de Distribuição (CD) sediado no Espírito Santo, que ao efetuar transferência de mercadorias para o CD localizado na Bahia, tomou como base de cálculo do ICMS, o valor da entrada mais recente, em conformidade com o entendimento sedimentado há quase 20 anos, e expressamente previsto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96.

Após transcrever o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que segundo esse comando normativo, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, a base de cálculo deveria ser o “valor correspondente à entrada mais recente”, isto é, o valor de aquisição da mercadoria mais recente adquirida anteriormente, tomando como expressão monetária corrente, o valor indicado na nota fiscal de entrada daquela mercadoria.

Sustenta que, no entanto, a Fiscalização passou a entender que para se apurar o valor da entrada mais recente seria necessário utilizar a mesma sistemática aplicada às empresas do setor industrial, isto é, apurar o custo de aquisição, e para se chegar a este montante, deveria o defensor retirar o valor do ICMS e, em seguida, adicionar o valor do ICMS incidente sobre a operação de saída do estabelecimento capixaba. Frisa que essa metodologia utilizada pela Fiscalização não possui qualquer respaldo na legislação federal.

Transcreve o disposto no art. 146, III, “a”, da Constituição Federal, e faz alusão ao Código Tributário Nacional e, mais adiante, afirma que nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesmo contribuinte, porém entre entes federados distintos, deve ser observada a regra insculpida no art. 13 da LC 87/96.

Explica que a LC 87/96, ao fixar a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, o fez tomando como referência o setor econômico em que o contribuinte esteja vinculado, estabelecendo de forma clara para o setor comercial/mercantil que a base de cálculo do imposto será o valor da operação, o qual corresponderá ao preço estipulado para a última compra e venda que antecedeu a transferência interestadual. Destaca que o inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96 é destinado a empresas que desenvolvem atividades comercial/mercantil, já o inciso II aplica-se às hipóteses de mercadorias industrializadas. Para embasar seu argumento, cita doutrina.

Destaca que o método de apuração do valor da entrada mais recente inova a legislação e não encontra qualquer previsão na LC 87/96, a qual é clara e não faz qualquer ressalva quanto à exclusão de tributos recuperáveis.

Aduz que a própria Diretoria de Tributação da SEFAZ-BA (DITRI/SEFAZ-BA), ao emitir o Parecer nº 12552/2008, atribuiu interpretação restritiva e ratificou o entendimento de que a base de cálculo nas transferências interestaduais entre estabelecimento de uma mesma empresa será o “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”. Em, seguida, faz referência ao disposto no art. 17, §7º, I, da Lei Estadual nº 7.014/96, cujo teor transcreveu.

Afirma que, embora os autuantes tenham adotado o procedimento previsto em outros Autos de Infração lavrados contra o defendant, no presente Auto de Infração foi adotado um método *suis generis* para determinar a base de cálculo nas transferências interestaduais, com a exclusão do ICMS, do PIS e da COFINS referentes às entradas e incluíram o ICMS atinente às saídas.

Diz que a Fiscalização criou uma base de cálculo própria para a situação ora analisada, uma vez que desconsidera o valor da entrada mais recente, entendendo que este corresponde ao custo de aquisição da mercadoria, de modo que, para se chegar a este montante, “desmembra o valor pago em ativos (i) mercadoria e (ii) impostos recuperáveis”. Para embasar sua assertiva cita votos divergentes desse entendimento da Fiscalização exarados por membro da 5ª JJF no PAF 206891.0004/12-9 e da 3ª CJF no PAF 206891.0007/12-8, bem como reproduz trecho de parecer da lavra do tributarista Ives Gandra da Silva acerca da interpretação da norma insculpida no §1º do art. 13 da LC 87/96, bem como dos limites da atuação da autoridade administrativa.

Ressalta que no âmbito do STJ há precedente que inviabiliza a tentativa do fisco de ampliar ou definir base de cálculo diversa daquela estabelecida pela LC 87/96 para transferências interestaduais, citando o REsp nº 707.635/RS da relatoria do ministro José Delgado para embasar sua afirmação.

Sustenta que, portanto, está demonstrada a arbitrariedade cometida pela Fiscalização quando cria uma nova base de cálculo, utilizando-se do acórdão do REsp nº 1.109.298/RS, precedente citado pelos autuantes, uma vez que esse trata de caso diferente do descrito no presente. No citado julgamento foi analisada a aplicação do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/96 na determinação da base de cálculo, considerando estabelecimento fabril como sendo da mesma empresa proprietária do Centro de Distribuição. Diz que o presente caso envolve estabelecimentos comerciais, portanto, as situações não são equivalentes, não sendo cabível a utilização do citado acórdão apenas na parte que é conveniente ao fisco. Na fundamentação desse entendimento, transcreve explicações acerca da interpretação do §1º do art. 13 da LC 87/96 exaradas por ilustres juristas como Ives Gandra e Adolpho Bergamini.

Assevera que a Instrução Normativa nº 52/13, utilizada pela Fiscalização para lastrear o lançamento, não é meramente interpretativa e cria uma base de cálculo para o ICMS que não está prevista em lei, em total afronta à legislação e ao princípio da legalidade estrita. Para embasar seu argumento, reproduz excertos de decisões do Poder Judiciário acerca da aplicação da referida Instrução Normativa.

Afirma ser patente a inconstitucionalidade da Instrução Normativa 52/13 e cita os ensinamentos de alguns tributaristas, entre eles Hugo de Brito Machado e Aliomar Baleiro acerca de “lei interpretativa” para sustentar a sua contestação. Afirma ser nítida a arbitrariedade pretendida através dessa norma que viola gravemente a Constituição Federal e que na hipótese remota de se entender pela sua legalidade e aplicação, deve ser reconhecido que só deve alcançar fatos geradores posteriores à sua edição.

Aduz que, após julgamento em segunda instância administrativa do Auto de Infração nº 206891.0004/12-9, ingressou com Mandado de Segurança nº 0547028-98.2014.8.05.0001, no qual se discutiu a mesma matéria, sendo obtida liminar determinando a suspensão da exigibilidade do crédito daquela situação. Diz que decisão foi mantida na sentença proferida posteriormente, sendo que a Fazenda Pública Estadual interpôs Apelação, tendo sido confirmado em segunda

instância o entendimento pela ilegalidade da exigência do ICMS sobre base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do autuado na qual se retira os tributos recuperáveis para se encontrar este montante. Com base na decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, em processo de igual teor, entende o impugnante que o mesmo posicionamento deve ser adotado, declarando-se sua improcedência.

Pontua que a mera transferência entre estabelecimentos de uma mesma empresa não configura fato gerador do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ. Diz que está pacificado o entendimento de que é necessário que haja o ato de mercancia, ou seja, a venda da mercadoria para se configurar o fato gerador do ICMS. Transcreve jurisprudência. Assim sendo, requer que seja declarada a improcedência do presente Auto de Infração, também sob esse fundamento, uma vez que se trata de mera transferência de mercadorias sob a titularidade do autuado.

Ao finalizar, o impugnante solicita que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Os autuantes apresentam a informação fiscal às fls. 211 a 222 (frente e verso) dos autos.

Explicam que nesta informação buscam identificar e quantificar a base de cálculo do ICMS na hipótese de transferência de produtos adquiridos de terceiros para posterior entrega nas filiais localizadas em outras unidades da Federação, de modo que, didaticamente, se compreenda os lindes da controvérsia ora instalada na esfera administrativa do contencioso fiscal.

Salientam ser imprescindível a análise das diversas nuances que envolve a matéria, a começar pelo veículo normativo que o legislador deve utilizar para determinar o valor monetário objeto de tributação nessas situações. Nesta ordem, portanto, aduz os autuantes, que imperiosa é a colação da definição positivada no ordenamento jurídico brasileiro, a iniciar pelo firmado na Constituição Federal Brasileira, seguindo a estrutura piramidal de fundamento e validade das normas existentes.

Reproduzem o texto do art. 155, § 2º, XII, da CF/88 que estatui caber à lei complementar fixar a base de cálculo em relação ao ICMS e, ainda, o art. 13, § 4º, I da LC 87/96, que estabelece ser a base de cálculo o valor correspondente à entrada mais recente. Tal mandamento permite aos autuantes concluir que a base de cálculo deve ter uma correspondência com o valor da entrada mais recente. Essa correspondência é encontrada nas normas contábeis que definem como deve ser o valor do custo de aquisição da mercadoria que será integrada ao estoque da empresa para posterior transferência para as suas filiais.

Afirmam que o texto normativo inserto na Lei Complementar é de clareza solar e foi inserido na Lei de nº 7.014/96, instituidora do ICMS no Estado, no seu art. 17, § 7º, I, com o mesmo texto. Afirmam que as empresas que transacionam em mais de um Estado não podem olvidar da compreensão do real sentido e alcance da regra prevista no art. 13, § 4º, I da LC 87/96, para não destacar ICMS a mais, quando da emissão das notas fiscais de transferências interestaduais, e recolher aos cofres do Estado de origem valor maior que o devido, pois, no conjunto das operações entre os mesmos titulares e em decorrência do princípio constitucional da não-cumulatividade, o contribuinte sempre pagará o mesmo valor de imposto.

Reforçam a importância da observância do pagamento correto do valor do imposto, posto que, se incorrer em erro, ou seja, recolher a menor imposto para qualquer ente tributante, possíveis implicações financeiras poderão ocorrer, tendo em vista que a Fiscalização tenderá a utilizar os meios ao seu alcance para buscar o que lhe é devido.

No mérito, os autuantes reproduzem o conteúdo constante no corpo do Auto de Infração e, em seguida, explicam que o cerne da questão é saber identificar o que seria o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, uma vez que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Tomando como pressuposto válido o fato de que a Lei Complementar 87/96 definiu que a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência interestadual de produtos adquiridos de terceiros para comercialização pela empresa deve corresponder ao valor da entrada mais recente da

mercadoria, os autuantes passam a abordar e demonstrar o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, conforme relatado a seguir.

Afirmam que, lastreado no texto Constitucional (art. 146, III), o Código Tributário Nacional – lei ordinária com *status* de lei complementar – estabeleceu as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, assim, no art. 109 do CTN, prevê que “*Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários*”.

Após citarem doutrina, afirmam que o instituto de direito privado é “importado” pelo direito tributário, com a mesma conformação que lhe dá o direito privado, sem deformações, nem transfigurações. A compra e venda, a locação, a prestação de serviço, a doação, a sociedade, a fusão de sociedades, o sócio, o gerente etc. etc. têm conceitos postos no direito privado, que ingressam na cidadela do direito tributário sem mudar de roupa e sem outro passaporte que não o preceito da lei tributária que os “importou”.

Salientam que se o direito tributário, através da LC 87/96, por permissão explícita da Constituição Federal, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da ciência contábil ou de direito privado, teria que o fazer de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

Dizem que é exatamente isso que leciona os citados doutrinadores: a identidade do instituto, no direito privado e no direito tributário, dá-se sempre que o direito tributário não queira modificá-lo para fins fiscais, bastando, para que haja essa identidade, que ele se reporte ao instituto sem ressalvas. Se, porém, o direito tributário quiser determinar alguma modificação, deverá fazê-lo de modo expresso.

Tecem considerações acerca do art. 110 do CTN, citando farta doutrina, e, em seguida, afirmam que é natural e lógico, que em surgindo controvérsias e dúvidas, buscar-se-á a solução nas normas tributárias. Havendo silêncio destas, como ocorre no presente caso (LC 87/96), procura-se então guarida nas normas de direito privado, atentando, sempre, para a verificação do local onde estão inseridos os conceitos e normas do direito positivo, se em sede constitucional ou não. Caso estejam inseridas no texto da Carta Magna, nem mesmo o Direito Tributário infraconstitucional pode alterá-los. Nesta última hipótese, o local de pesquisa para a verificação do sentido e alcance da norma deve ser direcionado para o Direito Privado.

Mencionam que, numa ou noutra situação, não pode o legislador, para o caso abordado, dizer, de forma diferente do que está previsto no Direito Privado, em especial na Ciência Contábil, o que seja valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, haja vista que a LC 87/96 definiu a base de cálculo, mas não conceituou esse valor.

Afirmam que foi utilizado como fundamento para a lavratura deste Auto de Infração o disposto no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, isto é, a inteleção de que o “VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA DEVE SER EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA QUE CONSTA DA NOTA FISCAL DE ENTRADA NOS ESTOQUES NA DATA IMEDIATAMENTE ANTERIOR À DATA DE SAÍDA EM TRANSFERÊNCIA” para a filial localizada neste Estado, sendo que, quando ocorreu mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de maior valor, por ser mais benéfico para o autuado. Para tanto, retirou-se apenas o PIS e a COFINS da operação da última entrada (pois se referem a tributos recuperáveis), tudo de acordo com os demonstrativos analíticos anexos, com o Item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1).

Acrescentam que, apesar da mencionada orientação ser datada de 08/01/10, como se trata meramente de norma procedural, é aplicável a fatos geradores anteriores, pois em nada inovou, visto que os tributos mencionados já eram considerados recuperáveis na data da ocorrência dos fatos geradores, tudo em consonância com o que está disposto nos artigos 142 e 144, §1º, ambos do CTN, cujos teores transcreveram. Reproduzem farta doutrina acerca das características dos tributos recuperáveis.

Asseguram que a base de cálculo do ICMS, na situação em lide, está disposta na LC 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, §4º, I. Dessa forma, o art. 56, V, “a”, do RICMS-BA/97, ACÓRDÃO JJF Nº 0068-02/18

dispositivos tidos como infringidos, está respaldado na Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, §7º, I, que, por sua vez, está amparada na citada Lei Complementar, sendo legítima a exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a mais pela filial baiana, decorrente de valor da base de cálculo acima do permitido na legislação, nas operações de entradas decorrentes de transferências entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, acarretando, creditamento a mais nos livros Registro de Entradas e Apuração de ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Ressaltam que, como nas operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa não existe mudança de titularidade da mercadoria, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no estoque da empresa. Explicam que o valor da mercadoria é registrado no estoque da empresa com a exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), portanto, o valor correspondente à entrada mais recente deve ser o valor que foi contabilizado e registrado no estoque da empresa, visto que a operação subsequente será uma mera transferência ou movimentação desse estoque de uma filial para outra, sem nenhuma alteração do patrimônio da empresa.

Dizem que a questão debatida neste processo consiste em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações exclusivas do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, em detrimento das demais unidades da Federação. Acresentam que a unidade federada que faz essa ampliação da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem, porém o Estado destinatário suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS. Citam jurisprudência e doutrina para embasar seus argumentos.

Destacam que é vedado às legislações ordinárias dos Estados (como o fizeram São Paulo e Minas Gerais, via Decisão Normativa e Decreto, respectivamente) ampliarem a base de cálculo do ICMS nas operações de transferência de produtos industrializados para outras unidades da Federação, pois afrontam o disposto no art. 155, §2º, XII, “i” (para o ICMS), bem como no art. 146, III, “a” (para todos os impostos), ambos da CF/88, combinado com o art. 13, §4º, I (mercadorias adquiridas de terceiros) e II (mercadorias fabricadas pela empresa) da LC 87/96.

Assim, alicerçado na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal e na LC 87/96, dizem ser evidente que:

*(1) ao detectar operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas para comercialização em que houve destaque de ICMS (pelo estabelecimento de origem) em valor acima do permitido e a consequente utilização a maior (como crédito fiscal) do imposto a que o estabelecimento destinatário teria direito, (2) o Fisco de determinado Estado proceda, adote e utilize todos os meios e estratégias possíveis para efetuar a constituição do crédito tributário (auto de infração), de sorte a eliminar essa parcela (indevida) do ICMS que, ao final, teria que suportar, evitando, destarte, um ônus financeiro inaceitável.*

Mencionam que, dessa forma, o Estado da Bahia editou uma Instrução Normativa (IN 52/13) para esclarecer ou interpretar, com base nas normas contábeis, o que deve se compreender por valor correspondente à entrada mais recente.

Ao finalizarem, sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Na sessão de julgamento, realizada no dia 17/08/2016, o patrono do autuado, na sustentação oral, apresentou decisões de primeira e segunda instância do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, referentes a Autos de Infração anteriores, idênticos ao presente e também lavrados contra o autuado, inclusive aqueles mencionados neste Auto de Infração, a saber, os Autos de Infração nº<sup>os</sup> 206891.0007/12-8 e 206891.0004/12-9, julgados respectivamente em Acórdãos dos Processos nº<sup>os</sup> 0547028-98.2014.8.05.0001 e 0004495-87.2014.8.05.0000, que rechaçaram a tese defendida pelos autuantes e reconheceram a improcedência das autuações.

Nessa mesma data, o defensor protocolou a petição de fls. 228 e 229, na qual solicita o pronunciamento da Procuradoria Geral do Estado - PGE, por entender que se trata de matéria eminentemente interpretativa sobre a qual o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia vem reconhecendo a improcedência da autuação.

Anexou aos autos cópias das referidas decisões, para que a PGE emita parecer sobre a aplicação do inciso I ou II do §4º do art. 13 da LC 8/96, sobre a utilização de instrução normativa que altera o sentido da LC 87/96 e sobre a aplicação da Instrução Normativa 52/13 ao caso em tela, que se trata de fatos anteriores à sua edição.

O processo foi convertido em diligência à PGE/PROFIS, fl. 265, para que fosse emitido parecer opinativo sobre a lide, no que se refere à questão eminentemente jurídica, em razão de decisões em primeira instância do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, bem como sobre o entendimento acerca da exclusão, ou não, dos tributos tidos como “não recuperáveis”.

Em atendimento à solicitação, foi emitido o Parecer de fls. 270 a 271v.

Nesse Parecer, a Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, afirma que a questão tratada no presente processo foi recentemente enfrentada em Parecer da lavra da Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, nos autos do Processo nº PGE 2016.337499-0, cujo teor passou a transcrever.

Nesse Parecer da Dra. Leila Von Sohsten Ramalho, é explicado que houve notável e importante modificação no panorama jurisprudencial, “*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.*”. Pontua que o Acórdão proferido nos autos nº 0553866-57.2014.8.05.0001 deu provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual. Transcreve a ementa desse citado Acórdão.

Nessa ementa transcrita pela ilustre parecerista, consta que “*Os tributos recuperáveis não integram o conceito de “valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”, porquanto poderão ser reavidos posteriormente, e porque inexistiu operação comercial, não representando um custo real a ser arcado pelo contribuinte.*”. Também é afirmado nessa ementa que “*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.*”.

Prosseguindo em seu parecer, a Dra. Leila Von Sohsten Ramalho opina no sentido de que o advento do arresto supracitado, representando o atual e recente entendimento do TJ/BA a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, logra evidenciar a razoabilidade e sustentação jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.

Ao final, a Dra. Rosana Passos afirma que o opinativo da Dra. Leila Ramalho representa a orientação daquela Casa acerca do tema.

Tendo em vista que a julgadora Edna Maura Prata Araújo encontra-se afastada da sua função, o processo foi redistribuído cabendo a sua relatoria a este julgador.

## VOTO

Inicialmente, observo de ofício que a infração imputada ao autuado foi descrita de forma clara e precisa, tendo os autuantes acostado aos autos cópia impressa dos demonstrativos que embasaram o lançamento - fls. 10 a 16. Também foi anexado ao processo um CD, fl. 9, no qual constam cópias desses referidos demonstrativos. Ressalto que o autuado recebeu cópia desses demonstrativos e do referido CD, conforme recibo às fls. 08, 10, 14, 16, 29 e 31. O lançamento encontra-se revestido das formalidades legais previstas, não ensejando qualquer violação ao ACÓRDÃO JF N° 0068-02/18

devido processo legal e nem ao exercício do direito à ampla defesa. Não vislumbro, portanto, a existência de qualquer vício capaz de macular de nulidade o Auto de Infração ou o correspondente processo administrativo fiscal.

Apesar de o defendant impugnar os levantamentos efetuados pelos autuantes, na defesa não foi apontado nos referidos levantamentos qualquer erro nas quantidades ou na descrição das mercadorias e nem nas operações algébricas realizadas pelos autuantes. O defendant questiona, sim, a formação da base de cálculo do imposto a ser utilizada nas transferências relacionadas na autuação e, por via de consequência, o valor do ICMS que foi lançado de ofício.

Efetivamente, os autuantes citaram decisão do STJ no corpo do Auto de Infração, porém há que se observar que o lançamento está fundamentado na Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, §4º, I) e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96 (art. 17, §7º, I) e não nas decisões judiciais e administrativas referidas pelos autuantes. Essas citações apenas visavam robustecer a ação fiscal, mas não eram o fundamento legal do lançamento de ofício. Dessa forma, mesmo que tais julgados não se apliquem ao caso em análise, como sustenta o autuado, esse fato não modifica o entendimento que vem prevalecendo neste Conselho de Fazenda sobre a matéria em análise.

Não há como prosperar a alegação defensiva de que o procedimento adotado pelos autuantes teria afrontado o princípio da estrita legalidade, pois a metodologia aplicada pelos autuantes está em conformidade com a legislação que embasou a autuação (art. 13, §4º, I, da LC 87/96, e art. 17, §7º, I, da Lei 7.014/96). Nesse ponto, cabe ressaltar que ao aplicarem o previsto nesses citados dispositivos legais, fica patente que os autuantes consideraram o estabelecimento remetente das mercadorias como sendo comercial, fato evidenciado pelo demonstrativo de fls. 11 a 13.

No que tange à aplicação da Instrução Normativa 52/13, não acolho o argumento defensivo, pois essa referida Instrução Normativa apenas esclarece como a fiscalização deve aplicar essa legislação que rege a matéria. Portanto, essa Instrução Normativa não foi a fundamentação legal da autuação, bem como não inovou ou criou critérios para a apuração de base de cálculo do imposto. Sobre essa questão, o Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no Acórdão proferido nos autos nº 0553866-57.2014.8.05.001, se posicionou pelo entendimento de que *A Instrução Normativa SAT n.º 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 hipótese como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.*

Uma vez que a Instrução Normativa 52/2013 possui caráter esclarecedor ou interpretativo, pode ser aplicada a fatos pretéritos, como prevê o art. 106, I, do CTN.

De acordo com a pormenorizada descrição dos fatos no Auto de Infração, os autuantes estornaram créditos fiscais de ICMS apropriados indevidamente, em decorrência da utilização de base de cálculo empregada nas transferências de produtos industrializados por terceiros para a filial baiana em valor superior à prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96. Dessa forma, a questão a ser enfrentada no presente processo é a interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13, §4º, I, da LC 87/96, a qual estabelece que *“Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria”*.

Analizando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, constato que os montantes exigidos no Auto de Infração em tela decorreram do fato de que na apuração da base de cálculo considerada na auditoria fiscal - *o valor correspondente à entrada mais recente* - foram excluídas as parcelas correspondentes ao ICMS, ao PIS e a COFINS.

O ICMS, o PIS e a COFINS são tributos não cumulativos no caso concreto, portanto, os valores pagos relativamente a esses tributos incidentes nas aquisições são recuperáveis no momento da operação subsequente. No caso das transferências não há o que se falar em venda de mercadorias e nem em receita auferida na operação, uma vez que a transferência é caracterizada pela saída de mercadorias existentes em estoques no estabelecimento remetente para o estoque do ACÓRDÃO JF N° 0068-02/18

estabelecimento destinatário pertencente a mesma empresa.

O posicionamento prevalecente no âmbito deste Conselho de Fazenda, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos do art. 13, §4º, I, da LC 87/96, é no sentido de que na formação da base de cálculo o remetente não deverá incluir valores referentes a tributos recuperáveis (no caso em tela, o ICMS, o PIS e a COFINS), incidente na entrada mais recente da respectiva mercadoria.

Quando o art. 13, §4º, I, da LC 87/96, diz que nas transferências interestaduais a base de cálculo será apurada utilizando “*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, obviamente esse valor é o que é de fato foi arcado pelo estabelecimento. Os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS, por serem recuperáveis, não são suportados pela empresa e, portanto, não compõem o valor da entrada mais recente.

Não vislumbro nos autos afronta ao princípio da não cumulatividade, pois os créditos fiscais a que o autuado fazia jus foram mantidos, glosando-se apenas os valores que ultrapassavam o previsto na legislação tributária.

Corroborando o posicionamento acima, saliento que a Superintendência da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia editou a Instrução Normativa nº 52/13, a qual, no seu item 2, assim dispõe:

*Na transferência interestadual de mercadoria industrializada por terceiros, destinada a estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, para efeito de apuração do valor do crédito a ser apropriado pelo estabelecimento destinatário, deverá ser observado 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, 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.*

Mais uma vez, saliento que essa Instrução Normativa apenas esclarece o disposto na LC 87/96 e na Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, não incidindo, assim, em qualquer ilegalidade.

Esse posicionamento adotado na ação fiscal em tela está em consonância com as práticas contábeis, ou seja, no momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, a contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois: a) o ICMS e demais tributos recuperáveis (PIS/COFINS) lançados na conta corrente fiscal para serem compensados com débitos de operações tributadas subsequentes; b) o valor da mercadoria a ser computado nos estoques, deduzido o valor do imposto pago na aquisição. Quando a mercadoria é revendida, o débito de ICMS gerado em decorrência da aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será compensado com o imposto pago na aquisição.

Não obstante os abalizados argumentos trazidos na defesa, o estabelecimento remetente das mercadorias relacionadas na autuação, ao incluir os valores do ICMS, do PIS e da COFINS na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado no Estado do Espírito Santo, relativos a aquisições feitas naquele Estado, gerou no estabelecimento do autuado, localizado no Estado da Bahia, um crédito fiscal superior ao previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I, da LC 87/96) e, consequentemente, configura um crédito fiscal maior que o instituído em lei.

As decisões proferidas pelo Poder Judiciário, citadas pelo autuado, não podem ainda ser consideradas como jurisprudencialmente pacificada, pois são passíveis de alterações em recursos cabíveis, conforme foi bem explicado pela representante da PGE/PROFIS.

No que tange à incidência de ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos de uma mesma empresa, o argumento defensivo não se sustenta, haja vista que o próprio art. 13, §4º,

da LC 87/96, fixa qual a base de cálculo a ser aplicada nessas operações, o que deixa claro que nessas transferências há incidência do ICMS.

Quanto à Súmula 166 do STJ, à qual faz alusão o autuado em sua defesa, não se pode olvidar que ela foi editada antes do advento da Lei Complementar nº 87/96. A meu ver, essa referida Súmula aplica-se, quanto ao ICMS, às transferências internas, cabendo também a sua utilização quanto a outros tributos cuja apuração seja feita de forma centralizada, a exemplo do Imposto de Renda.

Em face ao acima exposto, a acusação imputada ao autuado restou caracterizada, sendo devido o imposto exigido, acompanhado da multa prevista.

Voto, portanto, pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206891.0022/15-1, lavrado contra **LOJAS INSINUANTE S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.130.340,26** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2018.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO - JULGADOR