

**A. I. N°** - 206891.0076/17-0  
**AUTUADO** - NOVA CASA BAHIA S/A.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/07/2018

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0102-01/18**

**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. A base de cálculo prevista para as operações de transferências interestaduais entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente. Os tributos apurados de forma não cumulativa sobre vendas (tributos recuperáveis), entre eles, o ICMS e as contribuições federais do PIS e da COFINS, não compõem o custo da mercadoria a ser revendida. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de realização de diligência para a revisão dos cálculos. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

Lavrado Auto de Infração em 15.12.2017 para constituir crédito tributário, no valor de R\$166.185,54, em face da apuração da irregularidade à legislação do ICMS, assim, descrita: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo”*.

Consta ainda que se trata de Estorno de crédito de imposto em decorrência de base de cálculo superior ao previsto no inciso I do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao custo de aquisição das mesmas para composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual, oriundas direta exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs) com destino à filial localizada neste Estado. Estorno de crédito a maior nos livros de entradas com a subsequente apuração e pagamento do imposto devido menor do que o previsto em lei.

O autuado apresentou defesa (fls. 55/76), subscrita por advogado conforme procuração anexa e posterior substabelecimento (fls. 78 a 80). Alega a tempestividade das suas alegações, faz uma síntese da autuação e do lançamento de ofício.

Discorre sobre a base de cálculo do imposto, a legislação aplicável, aduzindo que o legislador complementar elegeu o tipo de atividade do contribuinte como critério de escolha da correta base de cálculo nas operações de transferências interestaduais, de modo que quando estabelecimento for mercantil, que é o presente caso, a base de ICMS será o valor da operação anterior, ou seja, da operação entre o fabricante (vendedor) e o estabelecimento remetente (comprador).

Diz que atua no comércio varejista, comercializa produtos originados dos Centros de Distribuição (mesmo titular), localizados em outros estados da Federação, por meio de operações de transferência (sem alteração de titularidade). Completa que, na realização das operações

acima descritas, utilizou como base de cálculo do ICMS o valor correspondente a entrada mais recente da mercadoria no estabelecimento do Remetente, exatamente como preceitua o art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996.

Alega que a fiscalização efetuou a lavratura do presente Auto, com base no entendimento firmado na Instrução Normativa nº 52/2013, que modifica a base de cálculo estabelecida pela Lei Complementar para adotar uma base de cálculo “equivalente” ao que a própria fiscalização denominou de “custo de aquisição”. Isto é, a última entrada com a exclusão dos chamados tributos recuperáveis (PIS, COFINS e ICMS), adicionando em seguida o valor do ICMS sobre a saída da mercadoria (alíquota interestadual).

Em síntese, os Agentes Fiscais alegam que o valor do crédito de ICMS utilizado seria maior do que aquele previsto no inciso I do § 4º do art. 13 da LC 87/96, pois os tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) deveriam ter sido expurgados do “valor da entrada mais recente” da respectiva mercadoria.

Sublinha que o equívoco cometido pela Fiscalização foi equiparar os conceitos de “custo de aquisição” com “valor de entrada mais recente”, previstos pela LC 87/96. Diz ainda que quer na Lei Complementar nº 87/96, quer na legislação ordinária baiana, não há qualquer dispositivo/interpretação no sentido de que para encontrar o “valor da entrada mais recente” da mercadoria devam ser expurgados os aludidos tributos recuperáveis, conforme almejado pela fiscalização.

Destaca que se a pretensão do Estado da Bahia tenha sido aplicar no presente caso o inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei nº 87/1996, que fala em “custo da mercadoria produzida”, importante frisar que tal base de cálculo é destinada ao setor industrial, o que não é o caso. Diz que o próprio precedente do STJ (Resp nº 1.109.298) que respalda o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização gira em torno da base de cálculo nas operações das transferências interestaduais entre um estabelecimento industrial e um estabelecimento comercial. Não se trata, pois, do mesmo suporte fático da autuação em análise que envolve dois estabelecimentos comerciais.

Conclui pela insubsistência da conclusão da Fiscalização de que o valor utilizado é maior daquele previsto no inciso I do § 4º do Art. 13 da LC 87/96, pois corresponde rigorosamente ao “valor da entrada mais recente” previsto no referido dispositivo legal, devendo ser a presente autuação cancelada na sua totalidade.

Ressalta que a base de cálculo não pode ser alterada por Instrução Normativa. Discorre sobre a natureza da norma, deduzindo que a mesma não poderá inovar o ordenamento jurídico, impondo ao contribuinte obrigações diversas daquelas previstas nas leis. Sublinha que a Instrução Normativa nº 52/2013 inova no tocante a base de cálculo do ICMS em operações de transferências e altera substancialmente a obrigação tributária do estabelecimento, pois, caso não existisse a referida Instrução Normativa seria impossível adotar o entendimento aplicado pela fiscalização, no auto ora guerreado.

Cita em favor da sua tese, o Acórdão originado do AI nº 206891.0054/14-2, ressaltando que decisão em sentido contrário implicaria em submeter o Estado da Bahia ao ônus da sucumbência.

Argumenta a impossibilidade de aplicar retroativamente os efeitos da Instrução Normativa nº 52/2013, aduzindo que a Administração Tributária sempre fiscalizou e deferiu o critério jurídico de recolhimento do ICMS com base na norma geral de direito tributário prevista no §4º, I do art. 13º da LC 87/96. Portanto, a mudança de critério jurídico ora introduzido, parte dos períodos fiscalizados (06 à 08/2013), só poderá produzir efeitos prospectivos, a partir de 15 de agosto de 2013, data da publicação da Instrução Normativa nº 52/2013, a teor do art. 146, do Código Tributário Nacional.

Sublinha que a alteração repentina do entendimento é uma incoerência da própria Administração, o que já enseja nulidade do lançamento, pois vai de encontro aos Princípios Constitucionais que norteiam as relações jurídicas entre Administração e Administrado, tal como a segurança jurídica

e a razoabilidade, além de ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional.

Diz que se entender pela aplicação retroativa da Instrução Normativa nº 52/2013, observado seu caráter meramente interpretativo, deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN. Conclui que a “*interpretação*” dada pela IN nº 52/2013, publicada em Agosto de 2013, não pode ensejar a aplicação de multa em hipótese alguma, haja vista que o período fiscalizado é anterior à vigência da Instrução Normativa.

Pede a conversão do processo em diligencia. Sugere a tomada de providencias para adequar o que entende por VEMR das mercadorias.

Diz que a própria Instrução Normativa nº 52/2013 estabelece que no “valor da entrada mais recente” deve ser considerado o valor da aquisição junto a estabelecimento de outro titular.

Observa que a fiscalização deveria ter a cautela em verificar a existência de hipóteses de isenção do PIS/COFINS na operação de venda (Terceiro) ao Centro Distribuidor (Estabelecimento remetente em outro estado), para não retirar PIS/COFINS inexistente da Base do ICMS, causando prejuízos ao Contribuinte.

Contudo, em desrespeito ao disposto acima, verificou no Demonstrativo do Fiscal “*DEM Apuração VEMR*” que, em diversos casos, o fiscal considerou notas fiscais de Transferência de Mercadorias entre filiais da mesma pessoa jurídica para apurar o “Valor de Entrada mais Recente”.

Diz que inexistente incidência de PIS/COFINS sobre transferência de mercadorias entre filiais, tendo em vista que Lei Federal que rege essas contribuições é bem clara quanto estabelece que o valor do faturamento seja a sua base de cálculo.

Por isso, cabível a diligência fiscal para deduzir do valor que a fiscalização pretende estornar, a presunção de PIS e COFINS retirado do “Valor de Entrada Mais Recente”, nas hipóteses em que a fiscalização considerou com a última entrada “aquisições” de estabelecimento do mesmo titular (Operações de Transferência).

Diz que também algumas mercadorias gozam do incentivo do Programa de Inclusão Digital, criado em 2005, no âmbito da Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, por estar a Empresa fornecedora inserida no programa de Processo Produtivo Básico.

Explica que alguns “Microcomputadores”, indicado por amostragem, que foram objeto da autuação, a não incidência do PIS/COFINS nessas operações afasta qualquer suposto direito creditório do fisco baiano.

Pede diligência fiscal para que se verifiquem no demonstrativo fiscal as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de mercadoria entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital, tornando-se, imprescindível, toda a recomposição do trabalho da fiscalização.

Pede o julgamento improcedente da autuação, em razão da impossibilidade de alteração da base de cálculo do ICMS estabelecida em Lei Complementar por Instrução Normativa; exclusão da aplicação da multa; diferimento de diligência por fiscal estranho ao feito para que sejam expurgados da autuação os itens cuja legislação excluiu do campo de incidência do PIS e COFINS, ou para que a Procuradoria do Estado se Manifesta acerca da postura a ser adotada diante dos precedentes apontados.

Os Auditores Fiscais prestam Informação Fiscal, fls. 140/147, sintetizando os termos da autuação, da impugnação defensiva, deduzindo que não merece prosperar a alegação de cancelamento do Auto de infração por falta de subsunção do fato à norma, uma vez que o contribuinte tomou conhecimento de todas as peças que o instrui e demonstram a legalidade do procedimento fiscal.

Registra a existência nos autos de uma explicação detalhada sobre os fundamentos do trabalho realizado, realizado ao amparo da Lei Complementar nº 87/96.

Com relação à base de cálculo, informam que relatório circunstanciado, anexo aos autos, fls.

14/28, presta todos os esclarecimentos necessários.

Dizem que a jurisprudência do CONSEF atesta o acerto da autuação, citando vários acórdãos.

Transcrevem decisão do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia (TJ/BA), em contrário da afirmação defensiva, confirmam o acerto dos fundamentos esposados pelos Fiscais, consoante constam das decisões do CONSEF/BA e do extrato de decisão proferida pelo TJ/BA, em sede de Apelação, que transcreve:

*Apelação n.º 0553866-57.2014.8.05.0001*

*[...]*

*Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS DE MESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT N.º 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.*

*[...]*

*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 susto real a ser arcado pelo contribuinte.*

*[...]*

*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 hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.*

*[...]*

*Sala das Sessões da Segunda Câmara Cível do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, aos 12 dias do mês de dezembro do ano de 2017.*

*Des.(a) Presidente - Desembargador Jatahy Júnior - Relator*

#### **RELATÓRIO**

*[...]*

*Trata-se de Apelação Cível interposta pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166, proferida pelo MM Juiz de Direito da 2.ª Vara da Fazenda Pública, desta Comarca que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, que concedeu a segurança pleiteada pela recorrida, no sentido de determinar o cancelamento do Auto de Infração de n.º 297515.0001/12-6, porquanto a base de cálculo na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, configurando-se ilegítima a lavratura do referido auto infracional em desfavor da empresa apelada.*

*Em suas razões recursais, o recorrente sustentou que a base de cálculo do ICMS, decorrente de transferência interestadual de mercadorias, entre estabelecimentos da mesma empresa, seria a entrada mais recente no estoque da mercadoria adquirida ou comprada de terceiros, contudo, excluindo-se os tributos recuperáveis, in casu, PIS e COFINS, com base na Instrução Normativa SAT n.º 52/2013.*

*Asseverou, ainda, o “status” de norma complementar da sobredita instrução, motivo pelo qual não afrontaria o Princípio da Legalidade. Por fim, requereu a reforma total da sentença censurada e o provimento do apelo*

*Contrarrazões apresentadas às fls.189/204, pugnou pelo desprovemento do recurso, bem como, requereu a condenação da Fazenda Pública em honorários sucumbenciais, com base no art. 85, § 1.º do CPC/2015.*

*Relatados os autos, inclua-se em pauta para julgamento.*

*Salvador, 12 de dezembro de 2017.*

*Desembargador Jatahy Júnior*

*Relator*

#### **VOTO**

*Cuida-se de recurso manejado pela Fazenda Pública Estadual contrariamente à sentença de fls. 162/166 que, nos autos do Mandado de Segurança impetrado pela Braskem S/A, concedeu a segurança vindicada pela recorrida, por entender que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4.º, I, da LC n.º 87/96, sem a*

*exclusão dos tributos recuperáveis.*

*In casu, foi utilizada como base de cálculo para o ICMS a última entrada, utilizando-se como fundamento o art. 13, § 4.º, inciso I, da Lei Complementar n.º 87/1996, computados os tributos recuperáveis, PIS e COFINS.*

*Num primeiro momento, em análise perfunctória acerca da matéria posta, este Relator havia entendido pelo acerto na conduta da empresa agravada; contudo, após instaurado o contraditório, permitindo um melhor aprofundamento na apreciação da controvérsia, entendo por bem rever o meu posicionamento.*

*Na hipótese vertente, o estabelecimento da apelada, localizado no Estado de Alagoas, importou uma carga de nafta, a qual foi posteriormente transferida para sua unidade situada no Estado da Bahia, para que o composto químico fosse utilizado em seu processo fabril.*

*Contudo, o Fisco estadual glosou créditos de ICMS da apelada por entender que deveria ter sido abatido da base de cálculo do tributo o valor referente ao PIS e à COFINS, tributos recuperáveis destacados na nota fiscal, conforme item 11 do Pronunciamento Técnico n.º 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e Instrução Normativa n.º 52/2013 da Superintendência de Administração Tributária da SEFAZ, redigida nos seguintes termos:*

*"1.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 o seguinte:*

*2.1 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; (...)."*

*Ocorre que, no entendimento da apelada, o valor correspondente à "entrada mais recente da respectiva mercadoria" não se confunde com os custos de aquisição, a despeito do posicionamento da Fazenda Estadual.*

*Defende a recorrida que, na operação realizada, o valor da "entrada mais recente" deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, uma vez que os tributos recuperáveis que foram pagos na importação representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem. Desta forma, o montante pago a título dos retrocitados tributos recuperáveis, quando da importação do composto químico, deveria ser computado na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.*

*O Fisco discorda, pois a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, ensejando um creditamento superior ao devido quando da transferência da nafta entre os estabelecimentos.*

*Com efeito, atenta análise dos autos permite concluir que a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir 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 de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte.*

*[...]*

*Noutro giro, a Instrução Normativa 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 hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, em evidente adequação ao retrocitado precedente do STJ, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.*

*[...]*

*Diante das considerações acima expendidas, dou provimento ao recurso para reformar a sentença censurada, denegando-se a segurança.*

*É como voto.*

*Salvador, 12 de dezembro de 2017.*

*Desembargador Jatahy Júnior*

*Relator“ (destaques acrescidos)*

Com relação à multa aplicada, afirmam que a referida Instrução Normativa nº 052/13 é norma de

caráter meramente interpretativo, a mesma retroage para atingir fatos geradores anteriores à publicação da mesma. Transcrevem, nesse sentido, os artigos 100, 106, inciso I, e 96 do CTN. Reiteram que as Portarias, em algumas situações, e as Instruções normativas são normas complementares ao Decreto.

Dizem que caberá ao CONSEF apreciar a dispensa da penalidade retro referida.

Quanto à aplicação equivocada da Instrução Normativa nº 52/13, explicam que a glosa de PIS e COFINS diz respeito à compra originária junto a terceiros. Ocorre que a Autuada não fez a exclusão do PIS/COFINS nas operações subsequentes de transferências entre as filiais. Assim sendo, a BC está contaminada desde a origem, sendo cabível o estorno realizado.

No que concerne às mercadorias objeto da MP do Bem, explicam que fica bem evidenciado nos demonstrativos (fls. 05 a 10) que o PIS e COFINS já estão com alíquotas ZERO, (conforme planilhas que serviram de base para este Auto de Infração). E, mesmo assim, a base de cálculo (BC) ainda estava superior ao previsto na referida LC 87/96.

Quanto à retroatividade da Instrução Normativa nº 52/13, explicam que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou o entendimento de que regras procedimentais, com supedâneo no artigo 144, § 1º, do Código Tributário Nacional, possuem aplicação imediata, ainda que os fatos geradores tenham ocorrido em data anterior à vigência do diploma legal. Nesse sentido, o EREsp 726778/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 14/2/2007, DJ 5/3/2007, que transcrevem.

Concluem por extrato do EDcl no RESp 1009109/SP (DJE 16.06.2008), que o artigo 144, § 1º, do CTN prevê que as normas tributárias procedimentais ou formais têm aplicação imediata, ao contrário daquelas de natureza material, que somente alcançariam fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

Concluem pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos, o estabelecimento autuado localizado no Estado da Bahia recebeu mercadorias em transferência de estabelecimentos da mesma empresa, localizados em outros Estados da Federação, tributadas pela alíquota de 7%, cujas aquisições do estabelecimento remetente foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filias localizadas na Bahia o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência. Considerou como indevida a diferença entre a base de cálculo da operação de aquisição e da operação de transferência correspondente, considerando que o débito gerado na origem foi superior ao previsto na legislação, gerando assim crédito em valor maior que o permitido, no estabelecimento localizado na Bahia, destinatário das mercadorias remetidas por transferência.

Em síntese, entendeu a fiscalização que a base de cálculo, na transferência interestadual é o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC n.º 87/96, com a exclusão dos tributos recuperáveis.

O débito apurado corresponde ao período de janeiro a abril de 2013, totalizando R\$166.185,54. Os demonstrativos que instruem a exigência estão acostados aos autos, de forma simplificada, às fls. 06/13; a integralidade das operações, na mídia CD, à fl. 05, entregues ao contribuinte, conforme recibo, fl.04.

O contribuinte, em suas razões, preliminarmente, requer a nulidade do Auto de Infração,

alegando ofensa à Segurança Jurídica e ao Princípio da razoabilidade, observada na mudança repentina de critério jurídico adotado por longo tempo pela administração tributária, com a edição da Instrução Normativa nº 52/13.

Rejeito o pedido de nulidade solicitado pelo contribuinte autuado, uma vez que não houve, em absoluto, qualquer ofensa ao conjunto de princípios que informam a garantia aos direitos do contribuinte, a segurança jurídica, a razoabilidade, na apuração da verdade tributária. A repercussão material dos efeitos da Instrução Normativa nº 52/13 será analisada, nas linhas procedentes. O Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Corroborar tal entendimento o fato de que os demonstrativos fiscais que servem de suporte à exigência indicam com clareza as infrações destacadas pela fiscalização e a discriminação de cada operação, objeto da lide tributária, possibilitando ao autuado impugná-la com suas razões, da forma e com os elementos que dispunha e entenda necessários à sua defesa.

Indefiro o pedido de diligência solicitado pelo autuado a fim de que pudessem ser verificadas, no demonstrativo fiscal, as mercadorias onde não há incidência do PIS/COFINS, seja por se tratar de operação de transferência de mercadorias entre filiais, seja por que gozam de incentivo de PIS/COFINS, com base no programa de Inclusão Digital. Para esse fim, não há necessidade do procedimento diligencial, uma vez que o demonstrativo do débito que deu corpo à autuação discriminou todas as operações que se sujeitaram aos ajustes de base de cálculo pela Fiscalização deste Estado.

O próprio autuado poderia segregar as operações onde não coubesse o expurgo das contribuições do PIS e do COFINS, nas duas modalidades que citou. Os exemplos apontados por amostragem não impedem a apreciação da demanda fiscal, tendo em vista que os elementos constantes dos autos são suficientes para formar a convicção do relator, conforme disposto no art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99.

No mérito, a infração é descrita como utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior ao estabelecido em lei complementar, convênio ou protocolo. Em outras palavras, explica à fiscalização que se trata de estorno de crédito de imposto, em decorrência de base de cálculo superior ao previsto no inciso I do art. 13, § 4º, da Lei Complementar nº 87/96. O valor correspondente à entrada mais recente (no estoque) das mercadorias adquiridas ou compradas, que é equivalente ao seu custo de aquisição para a composição dos seus estoques, nas operações de transferência interestadual.

Tais operações são oriundas exclusivamente dos estabelecimentos comerciais ou atacadistas (CDs), localizados em outros Estados da Federação, com destino à filial situada na Bahia. Levantado o valor creditado a maior nos livros de entradas do autuado, providenciou-se o “estorno” com a subsequente exigência do imposto devido menor do que o previsto em lei.

Fulcro da exigência, art. 13º, §4º, I da LC 87/96 (teor reproduzido no Estado da Bahia, através do art. 17, §8º, I da Lei nº 7014/96), estabelecendo 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*”.

Consoante previsão expressa no art. 155, §2º, inciso XII, “i” da Constituição Federal, cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS, de modo que o montante do imposto a integre. Neste caso, a Constituição Federal atribui à lei complementar o papel importante na apuração dos valores do ICMS, estando previsto no art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96:

**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;*

Logo, em se tratando de crédito fiscal das operações interestaduais envolvendo mercadorias transferidas para a filial localizada neste Estado, aplica-se o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, acima reproduzido. O levantamento fiscal objetivou apurar se a base de cálculo estava de acordo com o estabelecido no citado dispositivo, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria.

A fim de esclarecer a dimensão da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos acima aventado e o crédito fiscal admitido no estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa nº 52/13 na qual, no item 2, orienta que:

*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.*

Entendo que esta regra se coaduna com a melhor prática contábil. No momento que a empresa adquire uma mercadoria tributada pelo ICMS, com finalidade de revenda também tributada pelo imposto, à contabilização do valor pago pela mercadoria é desmembrado em dois ativos:

- (i) o do ICMS E DEMAIS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (PIS/COFINS) lançado no conta corrente fiscal para ser compensado em débitos de operações tributadas subsequentes;
- (ii) 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 será levado ao sistema de conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto *cobrado* na aquisição.

O valor correspondente à entrada mais recente coincide com o conceito de "*custo comercial*", compreendido como o valor desembolsado pelo empresário para adquirir as mercadorias que serão destinadas à posterior revenda. Não existindo qualquer confusão com o chamado "*custo industrial*", conforme consignou em sua defesa, o autuado. Dessa forma, os impostos recuperáveis são excluídos desse valor - *custo*, em razão de serem ativos de natureza distinta, constituindo créditos a serem compensados com os débitos das operações subsequentes.

Incabível a argumentação defensiva de que, por equívoco, a Fiscalização equiparou os conceitos de "*custo de aquisição*" com "*valor de entrada mais recente*", previstos na LC 87/96. De fato, o "*custo da mercadoria produzida*", delineado no inciso II, § 4º, do art. 13 da Lei 87/96 é destinado ao setor industrial, o que não é o caso.

Na situação em que a mercadoria **é adquirida** e em seguida transferida para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, pela lógica, o valor atribuído à mercadoria na operação de transferência deve corresponder ao da aquisição (o que ocorre nas operações internas), onde o débito neutraliza o crédito. Já na operação de aquisição das operações interestaduais, o montante do crédito correspondente ao valor do imposto pago na operação antecedente (outro Estado) é compensado com o débito da operação subsequente (valor da aquisição + lucro).

Dessa forma, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17%) e transfere para estabelecimento do mesmo titular em operação interestadual (7% ou 12%), aplicando a regra do art. 13, §4, I da LC 87/96 "*o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*" deve ser o que efetivamente onerou a aquisição, visto que o valor do imposto e das contribuições pagas na aquisição constitui um ativo (ICMS a recuperar; PIS/COFINS a RECUPERAR), que não configura custo e sim valor pago à Fazenda Pública, compensando-se com o débito gerado nas operações subsequentes.



O contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência do Centro de Distribuição localizado na unidade federada de origem, relativo a aquisições feitas naquele Estado (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96) e consequentemente utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado de destino, no caso, a Bahia, maior que o estabelecido na legislação, configurando utilização indevida de crédito.

Em nova síntese, defende o autuado que em tais operações, o valor da *“entrada mais recente”* deve ser compreendido como aquele que onerou a aquisição, com a inclusão dos tributos recuperáveis que foram pagos na aquisição, uma vez que representam um ativo da empresa, que será compensado com o débito tributário gerado nas operações que se seguirem, devendo, pois, serem computados na base de cálculo do ICMS na ocasião da remessa da carga para o estabelecimento situado neste Estado.

O Fisco entendeu diversamente que a operação engendrada pelo contribuinte gerou um débito tributário maior do que o previsto na legislação, na medida em que majorou indevidamente a base de cálculo do ICMS, com a inclusão dos aludidos impostos recuperáveis, ensejando um crédito fiscal superior ao devido quando da transferência das mercadorias descritas no presente levantamento fiscal.

E ainda que haja decisões em sentido contrario, o posicionamento prevalente sobre essa matéria nos julgados do CONSEF, em relação às transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da Lei Complementar nº 87/96, é no sentido de 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, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº 228-03/13, JJF Nº 0291-03/16, JJF Nº 0268-03/16, JJF Nº 0268-03/16, CJF Nº 0327-11/15, e CJF Nº 057-11/16.

A decisão judicial invocada pelo contribuinte, Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001, do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, em contrario, confirma o acerto fiscal, concluindo que *“a remessa do composto químico entre os estabelecimentos da mesma titular (BRASKEM S/A) representou uma mera movimentação de estoque, não havendo operação comercial, o que permite concluir 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 de venda, não representando um susto real a ser arcado pelo contribuinte”*.

Não há como validar as arguições do sujeito passivo acerca do alcance da Instrução Normativa nº 52/13; pela improcedência do Auto de Infração, cuja base de cálculo teria sido alterada pela aludida Instrução; que não cabe sua aplicação retroativa ou ainda, observado seu caráter meramente interpretativo, deverá, obrigatoriamente, ser afastada a multa aplicada pela fiscalização, conforme preceitua o art. 106, I, do CTN.

O debito apurado, no presente caso, corresponde ao período de janeiro a abril de 2013, antes, inclusive da edição da aludida norma complementar.

A Instrução Normativa nº 52/13, publicada no Diário Oficial do Estado, em 18.10.2013, pela Superintendência da Administração Tributaria do Estado da Bahia, esclarece a base de calculo nas transferências interestaduais de mercadorias, nos termos da LC 87/96 e o credito fiscal admitido no estabelecimento baiano da mesma empresa, destinatário da mercadoria.

No entanto, a aludida norma não tem a pretensão (e nem poderia ter) de estabelecer base de calculo ou modificar a eficácia da Lei Complementar, repercutindo, inclusive, em tempos passados. Entendo que o inciso I do art. 106, CTN, questionado pelo autuado, está se referindo exclusivamente às interpretações autênticas, aquelas emanadas do próprio poder legislativo. Lei, em sentido estrito. Senão vejamos:

*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;*

A Instrução Normativa pode ser definida como um ato puramente administrativo, que complementa outra norma administrativa. Apenas isso. Nada mais. Não tem força para dizer diversamente das Leis ou decretos, pois com tais normas deve guardar consonância.

Como já repetido em vários momentos, a base de cálculo da presente exigência tem fundamento no art. 13º, §4º, I da LC 87/96, recepcionado na legislação do ICMS desse Estado da Bahia, através do art. 17, §8º, I da Lei nº 7014//96.

Por conseguinte, não há qualquer espaço para "*excluir a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados*", conforme o comando do CTN, porque não trouxe a Instrução Normativa nº 52/2013 qualquer inovação, interpretação, que atraísse a retroação para deixar de punir aqueles que supostamente tenham cometido alguma infração que, anteriormente, não estava devidamente esclarecida como tal. Assim, não terá qualquer efeito na multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, em face à Instrução Normativa nº 52/2013.

Sobre a aludida norma complementar, diz o TJBA, na mesma decisão (Apelação nº 0553866-57.2014.8.05.0001) que a mesma 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 do caso presente, sem inovar o ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.

No que diz respeito às operações de transferências de mercadorias beneficiadas com o incentivo do Programa de Inclusão Digital criado pela Medida Provisória nº 252, que prevê a alíquota zero de PIS/COFINS, questionadas na impugnação, verifico que os Auditores Fiscais laboraram com correção e não incluíram na exigência as operações beneficiadas com a tributação diferenciada do PIS e COFINS,

Nestes termos, resta devidamente caracterizada a autuação, tendo em vista que foi apurado que o estabelecimento remetente proporcionou ao destinatário (autuado) um crédito fiscal a ser utilizado, a mais que o previsto na legislação, o que constitui um crédito fiscal indevido, corrigido pela fiscalização, através do presente lançamento de ofício.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206891.0076/17-0**, lavrado contra **NOVA CASA BAHIA S/A.**, devendo ser intimado o autuado a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$166.185,54**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR