

A. I. N° - 206891.0040/15-0  
**AUTUADO** - ATACADÃO DO PAPEL LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCOS ANTONIO DA SILVA CARNEIRO, PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO E EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 03.05.2019

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0041-05/19**

**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 da empresa pertencentes ao mesmo titular deve ser apurada de acordo com o valor da entrada mais recente no estabelecimento remetente (art. 13, § 4º, inc. I da LC 87/96). Os tributos não cumulativos – ICMS, PIS e COFINS - que integram o rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição do valor da entrada mais recente. Entendimento sustentado por Parecer jurídico da Procuradoria do Estadual (PGE), e em decisões mais recentes do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia. Excluída da autuação a multa pecuniária com base no que dispõe o art. 106, I do CTN. Não acolhidos os pedidos de decretação de nulidade do procedimento fiscal e de exclusão dos acréscimos moratórios incidentes sobre o valor do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/12/2015, ao contribuinte foi imputada a infração de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, nas operações de transferências interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, das mercadorias em valor superior ao estabelecido no art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 17, § 7º, inc. I da Lei Estadual nº 7.014/96; art. 56, inc. V, letra “a” do RICMS/Ba de 1997 e disposições da Instrução Normativa 52/2013. O valor do débito totalizou a cifra de R\$306.373,95, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96, além dos juros moratórios.

As operações objeto do lançamento ocorreram nos exercícios de 2011 e 2012 e os estornos de créditos se deram em decorrência da inclusão na base de cálculo das transferências dos denominados impostos recuperáveis ou compensáveis (ICMS e PIS/COFINS). **Valor exigido: R\$306.373,95.**

Os autuantes estornaram o valor do crédito considerado excessivo, argumentando que o art. 13, § 4º, inc. I da LC nº 87/96 prescreve que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, deve corresponder ao valor da entrada mais recente das mercadorias compradas de terceiros, sendo este valor equivalente ao custo de aquisição (junto a terceiros) das mercadorias para incorporação ao estoque da empresa, já que essa transferência equivale à mera movimentação das mercadorias dentro do estoque da mesma empresa.

Como não se trata de operação de venda e sim de transferência, os tributos, segundo os autuantes, devem ser neutralizados e o princípio da não cumulatividade devidamente obedecido. Assim

sendo, para a formação da base de cálculo nessas operações, devem ser excluídos os TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (a exemplo do ICMS, PIS e COFINS) e acrescentados todos os demais encargos suportados até a entrada das mercadorias no estoque da empresa.

Os autuantes fundamentaram o lançamento de ofício especialmente na Decisão do STJ (Superior Tribunal de Justiça) contida no Resp. 1.109.298-RS, na Instrução Normativa (IN) nº 52/2013, no art. 13, § 4º, inc. I, da LC nº 87/96 e nas normas de contabilidade de custos, especialmente o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) 16 R1 - Estoques, combinadas com as disposições do CTN (arts. 100, 106, I e 96).

O contribuinte foi notificado do lançamento em 22/12/2015 e ingressou com defesa administrativa protocolada em 19/02/2016, peça processual que se encontra anexada às fls. 45 a 64 dos autos. A peça defensiva foi subscrita por advogado com procuração nos autos (doc. fl. 70).

Inicialmente, requereu, sob pena de nulidade, que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais da Autuada na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração.

Suscitou preliminar de nulidade da ação fiscal, por ausência do “termo de início da fiscalização”, com validade temporal, instrumento que não foi submetido ao profissional que subscreve a presente defesa. Transcreveu decisão exarada do CONSEF sobre esse tema, contida no Acórdão CJF Nº 0157-11/09.

Ainda em preliminar de nulidade, pede a nulidade do AI por ilegitimidade passiva e inconsistência na capituloção legal dos fatos. Disse que a autuada não transgrediu a norma relativa à formação da base de cálculo, nem tampouco se apropriou de créditos indevidos. Transcreveu na peça impugnatória as disposições do RICMS/97 (art. 93, § 5º, I e II e art. 97, VII) e do RICMS/2012 (art. 309, § 7º). Afirmou que no caso em exame não se vislumbra a hipótese de “destaque a maior”, eis que os valores destacados nos documentos fiscais estão compatíveis, em relação ao valor e alíquota aplicável, ou seja, as notas fiscais foram emitidas dentro dos conceitos legais interpretados pela Remetente das mercadorias, não existindo nos seus cálculos erros matemáticos.

Enfatizou ainda que não há que se falar também neste caso de “inidoneidade” de documentação fiscal e que os valores lançados nos documentos de origem foram devidamente recolhidos.

Em relação à base de cálculo “menor que a legalmente estabelecida”, declarou que a mesma se encontra configurada na legislação, notadamente na LEI COMPLEMENTAR nº 87/96, no seu art. 13, § 4º, cujo texto reproduziu na peça impugnatória com o seguinte conteúdo:

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

*(....)*

*§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:*

*I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;*

*II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;*

*III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.*

Que a LC fixa três hipóteses para a base de cálculo nas saídas interestaduais, sendo tais hipóteses aplicáveis de acordo com a situação da operação e dos produtos. A primeira regra, aplicada com benefício de ordem, se reporta ao produto adquirido pelo remetente, cujo valor de aquisição é conhecido. De forma “opcional”, ou não se conhecendo o valor da aquisição, é possível que seja utilizado o “custo da mercadoria”. Contudo, a LC AUTORIZA a utilização do valor da entrada mais recente, não fazendo qualquer restrição ao montante ou determinando forma de cálculo diversa que não seja o próprio valor da operação (entrada mais recente). Portanto, segundo a defesa, não

existe compatibilidade entre os fatos narrados no AI e a capitulação legal aplicada, inclusive porque a base de cálculo, no caso, não foi definida pela autuada, que, seja por ilegitimidade passiva, seja por ausência de nexo de causa e efeito entre os fatos e a capitulação legal, o Auto de Infração incorreu em cerceamento ao direito de defesa, ofendendo ao disposto no art. 18, incisos II e IV, “a” e “b”, do RPAF. Reproduziu decisões deste CONSEF a respeito dessa temática, contidas nos Acórdãos nº 0184-05/06; 0115-03/06; 0167-12/06 e 0435-12/06.

No mérito frisou que a acusação fiscal está floreada por uma introdução que tem por objetivo desestimular a defesa e, até mesmo, tentar manter aquilo que seria uma “posição firmada pelo CONSEF”. Reproduziu na peça defensiva essa introdução.

Discorreu que não só a CF determinou que compete à LC estabelecer normas gerais em matéria tributária, como colocou a base de cálculo sujeita ao controle ESPECIAL da LC. Nesse sentido disse que a Lei Complementar 87/86, especialmente em se tratando de base de cálculo, não pode ser “complementada”. Em decorrência, a autuada não discorda do “conceito”, pregado na autuação, de que a base de cálculo deve ser regida pelo art. 13, § 4º, inciso I, da Lei Complementar 87/96 e prega, ou seja, defende que tal dispositivo deve ser literalmente seguido, não existindo sustentação legal para lhe prestar outra interpretação, notadamente por meio de Instrução Normativa (que na prática implica em ofensa ao princípio da reserva legal).

Enfatizou que nem mesmo na “decisão do STJ”, citada de forma incompleta na descrição dos fatos, serve de amparo para a cobrança, pois o dispositivo da LC não foi infringido, assim como não existe no caso presente prova de que as vendas das mercadorias recebidas ocorreram com valor inferior ou igual aos das entradas (objeto da glosa dos créditos).

Reafirmou que a LC prevê hipóteses distintas para a base de cálculo nas operações interestaduais entre estabelecimentos da mesma empresa e uma delas, foi seguida pela Autuada, correspondente à regra do valor da entrada mais recente, cuja apuração não pode ser tida de forma diversa do real valor da aquisição, nem tampouco mediante uma mistura entre os incisos I e II do referido diploma legal. A LEI COMPLEMENTAR PERMITE QUE O CONTRIBUINTE ADOTE UM DOS MEIOS DESCritos NOS INCISO I E II e que o Contribuinte que assim age não comete qualquer infração.

Ponderou mais uma vez que não se pode admitir que a exigência encontre lastro na Instrução Normativa 52/2013: em primeiro lugar, porque a referida IN invade competência privativa da LC sendo ilegais todas as suas previsões relativas à mensuração da base de cálculo; segundo, porque essa norma estadual foi editada depois dos fatos geradores lançados no AI, que são de 2011 e 2012.

Que conforme foi enfatizado pelos senhores autuantes nas suas “razões”, o CTN, no seu art. 106, permite a aplicação da LEI ao ato o fato pretérito, quando expressamente interpretativa e que o referido Código admite que os “atos normativos” são “normas complementares às leis”, não lhes atribuindo o mesmo status. Disse ainda que um ato normativo ser equiparado à lei, notadamente para fins de aplicação retroativa, é revogar todos os preceitos legais e constitucionais do direito tributário, permitindo que os entes federativos legislem TUDO via atos normativos. Frisou que a questão é, também, de hierarquia das normas e não de “constitucionalidade”.

De mais a mais, se aplicável fosse o ato normativo de maneira retro-operante, o art. 106, inciso I do CTN, exclui a possibilidade de aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. Disse que a norma legal em análise não prevê que “poderá” ser excluída a pena, mas que a pena deve ser “excluída”. Clama pela aplicação do art. 106, inciso I, do CTN, pois a autoridade fiscal tem o dever de excluir a penalidade, ficando expressamente requerido, seja aos autuantes ou ao CONSEF essa exclusão.

Afirmou também que a fundamentação acima atinge diretamente a IN 52/2013 e “Pronunciamento Técnico CPC”, que consta no site do Comitê como “revogado”.

Que inobstante as questões apontadas, o CONSEF, em momento anterior à edição da IN 52/13, já definiu que somente em relação aos produtos fabricados pelo estabelecimento que realiza a transferência há que se aplicar a regra do “custo de produção”, prevalecendo, em relação às

mercadorias adquiridas de terceiros, o VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE, SEM A APLICAÇÃO, DE QUAISQUER OUTROS “CONCEITOS”. Frisou que foram julgadas nesta Corte Administrativa autuações anteriores à publicação da IN 52/12, COM O APOIO DA PGE, afastando a cobrança com base no custo de aquisição, a exemplo do que consta dos Acórdãos nº 0126-11/09; 0417-11/12 e 0072-11/12. Esses Acórdãos envolveram questões em que figuravam empresas do segmento industrial.

Frisou a defendant que as mencionadas decisões do CONSEF atestaram a precariedade da autuação e que a IN 52/13, então inexistente, alterou ilegalmente a composição da base de cálculo, pois na hipótese do disposto no art. 13, § 4º, I, da LC 87/96, prevalece o valor da entrada mais recente (constante em NF), não cabendo outra interpretação que não a literal texto da LC, no sentido de que este valor seria “o equivalente ao CUSTO DE AQUISIÇÃO”.

Declarou mais uma vez que a pretensão fiscal, no caso em tela, implica até mesmo na derrogação da norma da LC e caso aplicação da IN 52/13 seja mantida, disse que estaria configurado um “crime tributário”, além de ofensa ao tratamento isonômico aos contribuintes em situações análogas, envolvendo a sua aplicação retroativa.

Destacou a defesa outros pontos, inclusive na necessidade de revisão por fiscal estranho ao feito para apuração dos valores “máximos de transferência”, tendo em vista que sequer os padrões que o AI quer firmar foram seguidos e que não foram somados os valores dos fretes e ICMS ST. No primeiro caso, se acatado o conceito de base de cálculo adotado pelos autuantes e entendida por ilegal pela defesa, as importâncias pagas pelo estabelecimento Autuado a título de “frete”, fizeram parte dos “demais encargos suportados até a entrada da mercadoria no estoque”. Declarou que o estabelecimento autuado arcou com o custo do frete sobre mercadorias (especialmente “papel”), que deveria estar dentro da apuração para compor a base de cálculo das transferências.

Do mesmo modo, afirmou que existe o ICMS ST sobre o “papel”, que também, dentro dos mesmos padrões adotados na fiscalização, deve ser agregado para fins de mensuração da base de cálculo do crédito na Bahia, como ocorre que o ICMS da “própria operação/transferência”, visto que é parcela de imposto também não recuperável. Afirmou a defesa que a autuada antecipou o ICMS, em sua integralidade, nas entradas na Bahia do “papel”, parcela esta que não foi considerada para efeito dos cálculos e que omissão se consiste em uma falha na apuração e deve ser corrigida na instrução processual, na improvável hipótese de aceitação da fórmula adotada pelos autuantes. Pede que os valores relacionados ao frete e ao ICMS-ST sejam revistos em procedimento de diligência fiscal.

Por fim, em se tratando de “operações de transferências”, a defesa declarou que a empresa Autuada, em 2010, obteve da SEFAZ resposta formal em processo de Consulta, que ampara toda sua tese. De acordo com o Processo 56252920100, no qual foi emitido o Parecer nº 19704/2010, devidamente RATIFICADO pela GECOT/DITRI, tendo como Consulente a própria Autuada (ATACADÃO DO PAPEL LTDA). Reproduziu na peça impugnatória o inteiro teor da questão objeto da consulta, conforme transcrição abaixo:

***EMENTA: Consulta. Procedimentos atinentes à determinação da base de cálculo do imposto nas operações de transferência de mercadorias para estabelecimento situado neste Estado e pertencente ao mesmo titular. Disciplina do art. 56, inciso IV, do RICMS/BA.***

*“Ressalta a Consulente que conforme disciplina contida no Art. 56 do RICMS BA, todo o custo na aquisição da mercadoria deva ser transferido para a filial, ou seja, o conceito para preço de aquisição engloba todos os custos incorridos na operação: IPI, Frete, ICMS ST. O preço de transferência da empresa, portanto, seria composto do último preço de compra, acrescido do valor do IPI, do valor do frete e do valor do ICMS ST (quando for o caso). Entende que esse conceito não fere a determinação do artigo supracitado e, nesse contexto, solicita através da presente consulta a faculdade de aplicá-lo, uma vez que esse procedimento não trará prejuízo ao erário público e possibilitará melhor gestão do negócio, o que implicará em mais investimentos. RESPOSTA: A matéria ora consultada está disciplinada no art. 56, inciso IV, do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), a saber: “Art. 56. A base de*

cálculo, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é.....IV – na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular: a) o preço de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;” Temos, assim, que tratando-se de transferência de mercadoria para estabelecimento situado neste Estado e pertencente ao mesmo titular, deverá ser utilizada como base de cálculo o valor de aquisição ou o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, ou seja, o valor relativo aos custos envolvidos na operação de entrada ou aquisição: IPI, frete, ICMS ST (quando tratar-se de mercadoria recebida com o imposto antecipado), entre outros. Ressalte-se, porém, que na base de cálculo da operação de transferência a ser efetuada pela Consulente, do seu estabelecimento matriz para a filial localizada neste Estado, não podem ser considerados os custos relativos à operação de saída (transferência), mas sim os custos relativos à entrada ou aquisição da mercadoria transferida.”.

A defesa também reproduziu na impugnação administrativa o questionamento feito no processo de consulta, para fins de contextualizar a questão, conforme transcrição abaixo:

“A luz do que trata o Art. 56 do RICMS BA, com o objetivo de aprimorar nossas ferramentas de gestão, entendemos que todo o custo na aquisição da mercadoria deva ser transferido para a filial. Neste sentido, nosso conceito para preço de aquisição engloba todos os custos incorridos na operação: IPI, Frete, ICMS ST. Desta forma, nosso preço de transferência seria composto do último preço de compra, acrescido do valor do IPI, do valor do frete e do valor do ICMS-ST (quando for o caso). Entendemos que tal conceito não fere a determinação do artigo supracitado, sendo assim, pleiteamos através desta consulta, a faculdade de aplicá-lo, uma vez que não trará prejuízo ao erário público e nos possibilitará melhor gestão do negócio o que suportará mais investimento.”

Entende que no caso em exame, a autuação confronta com a resposta formal dada ao processo de consulta. Se tomada a interpretação como orientação exclusivamente em operações dentro da Bahia, na transferência interna, quando se aplica, em “benefício do Estado”, o débito do ICMS, a base de cálculo seria “CHEIA” (ou pelo menos ERA, antes da IN 52/13), não se vislumbrando a aplicação de qualquer “conceito contábil” na sua apuração. Já na entrada oriunda de outros estados, para “aumentar a base em favor do Erário”, tendo esse aumento como redução da possibilidade de apropriação de crédito, se aplicaria outros meios, “contábeis”, de interpretação, mediante IN que foi editada depois da resposta formal à consulta, e depois de ocorridos os fatos geradores e em confronto com o texto da LC 87/96. Disse a defesa que essa conduta seria igualmente ilegal e imprimiria absoluta insegurança jurídica na relação entre Fisco e Contribuinte.

Ao finalizar a peça de defesa o contribuinte protestou pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a posterior juntada de documentos e demonstrativos. Pede que seja solicitada a GECOT e GETRI cópia integral da petição da Consulta formulada pela Autuada e a revisão do feito para que seja alcançada a verdade material, determinando a regularidade, ou não, da base de cálculo apurada pela Autuada em confronto com a BC apresentada pelo Fisco. Enfatizou ainda a necessidade de agregação à BC de transferência dos valores do frete e do ICMS ST, com vistas à formação dos valores comparativos e consequente apuração dos corretos valores. Reiterou os pedidos pela NULIDADE ou IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração, ou ainda, no máximo, pela sua procedência parcial, depois de feita severa revisão e pertinente manifestação pelo sujeito passivo.

Foi prestada INFORMAÇÃO FISCAL em 14 de março de 2016, peça processual que foi anexada às fls. 83 a 97 dos autos.

Os autuantes após fazerem considerações em torno da disciplina da base de cálculo do ICMS na CF/88, no art. 155, § 2º, XII, alínea “i” e art. 146, III, “a”, que remetem para a Lei Complementar Federal a definição da base imponível do imposto, passaram a interpretar o texto do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96 que estabelece o valor correspondente à entrada mais recente das mercadorias nas

operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte localizados em outro Estado (unidade federada).

Entendem que a expressão “valor da entrada mais recente” deve ter correspondência com as 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, conforme foi explicitado na Instrução Normativa 52/2013.

Que a legislação do Estado da Bahia, na Lei instituidora do ICMS de nº. 7.014/96, no seu art. 17, § 7º, I, e o Regulamento do ICMS Baiano (art. 56, inciso V, letra “a”) trazem a mesma definição da LC nº 87/86 e que as disposições da referida I.N. 52/2013 apenas explicita a interpretação contábil para a definição do que deve ser compreendido por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE, não apresentando nenhuma inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS.

Quanto aos impactos, registraram 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.

Consignaram ainda que em nenhum momento, foram contestados os cálculos e os valores constantes dos demonstrativos anexos ao presente processo administrativo fiscal.

Quanto ao mérito disseram que o cerne da questão é saber identificar o que seria o VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA, visto que o legislador federal assim não procedeu, pois não fez constar esse conceito na Lei Complementar que tem a competência de definir a base de cálculo do ICMS.

Quanto à alegação da defendente de inaplicabilidade da decisão do STJ ao caso concreto não procede, pois no aresto judicial citado foram claramente separadas as situações previstas nos incisos I a III do § 4º, do art. 13 da LC nº 87/96. Que para esse processo aplica-se o inc. I. Ressaltaram também a aplicabilidade ao caso das disposições da IN nº 52/2013. No entanto, a questão central a ser discutida é o que seria ou significaria a expressão “*valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria*”, visto que o legislador federal não fez constar esse conceito na Lei Complementar. Objetivando demonstrar o que deve ser feito pelo intérprete e pelo aplicador das normas tributárias agiu o Estado da Bahia a editar a IN nº 52/2013.

Os autuantes tomaram como pressuposto válido, portanto, 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, restando colher o que existe na doutrina e nas normas gerais de Direito Tributário (em especial nos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional), com o fito de construir a melhor exegese quanto ao conceito de VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA.

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 está expresso no art. 109 do CTN:

*Art. 109. 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.*

Nesta ordem conceitual, transcreveram lições do jurista Leandro Paulsen, “in verbis”:

*... quando as categorias de Direito Privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar no Direito Privado para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro Direito Privado,*

*porque não foram alteradas pelo Direito Tributário, mas incorporadas sem alteração e portanto vinculantes dentro deste...*

*... não se nega ao direito tributário a prerrogativa de dar efeitos iguais para diferentes institutos de direito privado (p. ex., pode a lei dar, para fins tributários, à doação, ao aporte na integralização de capital etc., os mesmos efeitos da compra e venda. Mas é a lei tributária que (se quiser) deve dá-los, e não o intérprete. Não há razão para supor que o legislador tributário, quando mencione, por exemplo, o negócio de compra e venda de imóvel, ignore a existência da promessa de compra e venda, da cessão de direitos do promitente comprador, do aporte de capital etc. Se ele quiser atingir também algum desses outros negócios jurídicos, basta que o faça expressamente ...*

Citaram também ensinamentos doutrinários de Luciano Amaro (2004): “*o silêncio da lei tributária significa que o instituto foi importado pelo direito tributário sem qualquer ressalva. Se o direito tributário quiser determinar alguma modificação nos efeitos tributários há que ser feita de modo expresso*”.

Em suma, 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”.

Salientaram que se o direito tributário, através da LC 87/96 (somente mediante Lei Complementar, ressalte-se, poderia fixar ou definir a base de cálculo dos impostos previstos na CF/88, em especial o ICMS), por permissão explícita da Carta Maior, tivesse a intenção de alterar a identidade do instituto da Ciência Contábil ou de direito privado (especificamente com relação à definição do que seja **VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA**) teria que fazê-lo de modo expresso para poder surtir e operar os efeitos fiscais.

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, urge que o *diga de modo expresso*.

Em seguida fizeram considerações em torno das disposições do art. 110 do CTN, a partir do escólio dos Sacha Calmo Navarro Coelho, Luciano Amaro, Hugo de Brito Machado e Aliomar Balleiro, procurando a melhor interpretação para a questão sob comentário:

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

Segundo Coelho (1999), o artigo 110 do CTN veda que o legislador infraconstitucional possa alterar conceitos e institutos de direito privado, com o fito de expandir a sua competência tributária prevista no Texto Constitucional. O objetivo é preservar a rigidez do sistema de repartição das competências tributárias entre os entes políticos da Federação. Isto posto, só para exemplificar: mercadoria, salário, bem imóvel, contrato de seguro, quando usados para articular fatos geradores [e adiciono, Base de cálculo] dos impostos, não podem ser desarrazoadamente alterados pelo legislador infraconstitucional, federal, distrital, estadual ou municipal, com o fito de tributar ou alargar a Base tributável, realidades não previstas ou já atribuídas a outra ordem de governo.

Nesta mesma toada, Luciano Amaro (Op. cit., p. 215/216), assevera que o art. 110 do CTN é preceito dirigido ao legislador e não ao intérprete jurídico. É matéria tipicamente de *definição de competência tributária*. Explicita que o legislador não pode expandir o campo de competência

tributária que lhe foi atribuído, mediante o artifício de ampliar a *definição*, o *conteúdo* ou o *alcance* de institutos de direito privado.

Na visão de Machado (1998), se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para exigir o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial, não podendo o legislador modificá-lo, sob pena de admitir-se a alteração da Constituição via lei ordinária.

Por fim, no dizer de Baleeiro (1999), combinado com o art. 109, o art. 110 do CTN faz prevalecer o império do Direito privado – civil ou comercial – quanto ao conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas daquele Direito, sem prejuízo de o Direito Tributário, **modificar lhes** os efeitos fiscais. Por ex., a solidariedade, a compensação, a remissão etc. podem ter efeitos tributários diversos. A quitação fiscal, por ex., é dada sob a ressalva implícita de revisão do crédito fiscal (cf. CTN, art. 158).

Pois bem, o art. 110 é uma limitação à discricionariedade do legislador tributário. Diz que o conceito, forma ou instituto utilizado pela Constituição carrega em si a predicação, a conotação completa que lhe é dotada no Direito Privado. Fica o legislador tributário, que já recebeu a competência, definida segundo aquele conceito, forma ou instituto privado, proibido de expandi-lo por meio da atribuição de novo sentido ou predicação ao objeto delimitado pela Constituição.

Nessa linha de pensamento, disseram os autores ser 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.

Numa ou noutra situação, afirmaram que 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 Lei Complementar 87/96, por mandamento da CF/88, com relação à formação da base de cálculo do ICMS, definiu a Base de cálculo, mas não conceituou o que seria VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE DA MERCADORIA. Para tanto, o correto é recorrer às normas da Ciência Contábil, da Contabilidade ou de outros institutos de Direito Privado.

De acordo com a ciência contábil, o exame dos estudos doutrinários revela-se bastante expressivo no ponto de suprir a lacuna deixada pelo legislador infraconstitucional, assim como para facilitar a percepção dos termos ou expressões utilizadas pela LC 87/96 (art. 13, §4º, I).

Para tal desiderato, afirmaram ser de grande valia a transcrição do que está normatizado pelo CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE e pelos doutrinadores contábeis, de forma bem simples e esclarecedora, de sorte a se poder entender o que existe de critério adotado pela ciência contábil que possa se assemelhar ao VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE.

Assim sendo, utilizou-se como fundamento para a lavratura desta infração o disposto no art. 13, § 4º, inciso I da LC 87/96, isto é, a intenção 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 (BAHIA), sendo que, quando da ocorrência de mais de uma entrada na mesma data, adotou-se a entrada de MAIOR valor, pois mais benéfico para o contribuinte. Para tanto, retirou-se APENAS o PIS e o 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 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS) 16 (R1) – Estoques, disponível em “[http://www.cpc.org.br/pdf/cpc\\_16\\_r1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_16_r1.pdf)” e com a doutrina predominante, que assim dispõem:

*ITEM do CPC – ESTOQUES - “11. 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. (NR)” (Nova Redação dada pela Revisão CPC nº 1, de 8/01/2010).*

Que a apesar da mencionada orientação ser datada de 08.01.2010, como se trata meramente de norma PROCEDIMENTAL, a mesma se aplica 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 expressamente nos art. 142 e § 1º, do art. 144, ambos do CTN, “in verbis”:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (g.n.)*

No que concerne ao posicionamento doutrinário, declararam que a doutrina assevera que estas são as características dos tributos recuperáveis:

*[...] Cada real pago na compra de materiais representa um adiantamento [de PIS/COFINS] feito pela empresa; ao efetuar suas vendas, recebe dos clientes uma parcela a título desse imposto, e, após se ressarcir do que havia adiantado, recolhe o excedente ao governo estadual. Não é, portanto, nem receita o que ela recebe nem despesa ou custo o que ela paga. [...]. (g.n.)  
[...]*

*Esse entendimento técnico é agora não só aceito, como também exigido por nossa legislação.” (In ELISEU MARTINS, Contabilidade de Custos, 9. ed. – 6. reimpr. – São Paulo : Atlas, 2006, p. 126).*

*[...] Dessa maneira, os valores dos impostos recuperáveis [ICMS, PIS, COFINS] pagos na aquisição das matérias-primas e dos demais materiais utilizados na produção não devem compor o custo de aquisição que será incorporado aos estoques.” (In LUIS MARTINS DE OLIVEIRA e JOSÉ HERNANDEZ PERZ JR., Contabilidade de custos para não contadores, 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2007, p. 69). (g.n.)*

Por força de mandamento constitucional, sustentam ter ficado evidente que a base de cálculo do ICMS, nesta situação, está disposta na Lei Complementar nº. 87/96 e suas alterações, como se verifica no seu art. 13, § 4º, I. Assim, o art. 56, V, “a” do RICMS/BA, 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 Lei Complementar acima indicada, sendo legítima esta exigência de cobrança do estorno do ICMS que foi creditado a maior 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 MAIOR nos livros de ENTRADAS e de apuração do ICMS, implicando subsequente pagamento a menor do imposto que o estabelecimento autuado teria que ter efetuado a este Estado.

Enfatizaram que o tributarista Ives Gandra esclarece, em pareceres emitidos, que nas operações de transferências entre estabelecimentos do mesmo titular, ocorre uma situação em que não há mudança de titularidade da mercadoria e que esse fato “equivale à mera movimentação da mercadoria dentro do estoque da mesma empresa. Como não existe mudança de titularidade da mercadoria objeto da TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL, pois o inciso I do §4., do art. 13 da LC 87/96, refere-se a MESMOS TITULARES, opera-se a citada equivalência. Então, se ocorre uma EQUIVALÊNCIA “À MERA MOVIMENTAÇÃO DA MERCADORIA DENTRO DO ESTOQUE DA MESMA EMPRESA”, cabe averiguar como é que se contabiliza o valor da mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA. Como já afirmado acima, o valor da mercadoria é registrado no ESTOQUE DA EMPRESA com a EXCLUSÃO DOS TRIBUTOS RECUPERÁVEIS (ICMS, PIS e COFINS). E assim também está consignado na doutrina CONTÁBIL, que é mais adequada para definir esse ponto específico. 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.

Nesse diapasão, passaram a detalhar a análise sobre o que quer dizer a expressão: “valor correspondente à entrada mais recente”.

Disseram que buscando o alinhamento com o mandamento constitucional, o art. 13 da Lei Complementar (LC) 87/96 indicou os elementos que devem compor a base de cálculo do ICMS, enfatizando que o inciso I do §1º do art. 13 determina que integre a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. No entanto, este comando tem restrições quanto ao aspecto temporal para se fazer a inclusão do ICMS na BC, quando se trata de operações de TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. Ressaltaram que se a atividade da empresa é mercantil e nas operações de transferência não ocorre prática de atividade de mercancia, mas apenas remessa de bens adquiridos de uma filial para outra, o que se verifica é uma simples movimentação do ESTOQUE DE UMA UNIDADE PARA OUTRA DO MESMO GRUPO EMPRESARIAL.

Neste caso sustentam que se aplica, na transferência de mercadorias para filial situada em outra unidade federada, a base de cálculo prevista no inciso I do §4º do art. 13 da LC 87/96, isto é, o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, que seria o VALOR DO CUSTO DE AQUISIÇÃO para colocar a mercadoria no ESTOQUE DA EMPRESA, não importando qual o estabelecimento que a tenha adquirido, considerando a data mais atual, produto da mesma espécie e qualidade daquele que será transferido. Ressaltaram que da mesma maneira que ocorre com o CUSTO DA MERCADORIA PRODUZIDA (inciso II), o CUSTO DE AQUISIÇÃO OU O VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE (VCEMR) será praticamente o mesmo, mesmo que ocorra várias intermediações entre os estabelecimentos da EMPRESA, evitando, dessa forma, que uma unidade federada venha a ser beneficiada em detrimento de outra, principalmente em função dos vários incentivos fornecidos por alguns Estados para instalação de CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO.

Pontuaram em seguida que a EMPRESA COMERCIAL compra a mercadoria por um determinado preço. Depois de comprada, essa mercadoria é incorporada ao ESTOQUE da sociedade empresarial. A partir desse momento, nas operações subsequentes de TRANSFERÊNCIA DE UMA FILIAL PARA OUTRA, vai ocorrer apenas e simplesmente MOVIMENTAÇÕES DO ESTOQUE da empresa, até que uma delas efetue a operação comercial de venda. Disseram que se o VCEMR ficar neutro, dificulta em muito a realização de planejamento tributário por parte das empresas que obtém vantagens ao se instalarem em certas unidades da Federação em detrimento do Estado que vier a receber a mercadoria com valor bastante majorado, fazendo com que a filial recebedora da mercadoria faça a venda ao consumidor final com pouquíssimo ou quase nada de margem de valor agregado para a percepção de parcela que lhe é devida de ICMS.

Transcreveram na peça informativa alguns exemplos sobre a possibilidade desse planejamento tributário, relacionados com os Estados de Goiás, Minas Gerais, Paraíba e Espírito Santo, reproduzidos à fl. 93 deste PAF.

Ressaltaram mais à frente que na COMPOSIÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO são considerados na formação do preço os – tributos recuperáveis + despesas necessárias para colocar o bem no estabelecimento. Que o preço é o valor total da nota fiscal e os impostos recuperáveis são aqueles que a empresa, sendo contribuinte, tem direito de aproveitamento de crédito na escrituração fiscal (ICMS, IPI e as contribuições PIS e COFINS não cumulativos). Já as despesas necessárias são basicamente o frete e o seguro, bem como o IPI não recuperável (no caso da empresa não ser contribuinte desse imposto), quando esses gastos correm por conta do adquirente. No caso de mercadorias importadas, além dos itens já citados, o Imposto de Importação, os gastos aduaneiros e de transbordo, assim como a variação cambial, verificados até o desembarço do bem, também compõem o custo de aquisição.

Aduziram em seguida que o valor dos impostos e contribuições recuperáveis não estão inclusos no custo das mercadorias e que o ICMS destacado na aquisição de mercadoria para revenda deve ser excluído do custo de aquisição, contabilizando-se o valor correspondente em conta própria do ativo circulante. Esse procedimento faz com que a mercadoria adquirida ingresse no estoque da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, sem o ICMS incluso no valor da Nota Fiscal. Que o mesmo se pode afirmar sobre a contabilização do PIS e COFINS, quando recuperáveis. No caso do IPI, se a empresa não tiver direito a crédito desse imposto, o valor correspondente integrará o custo de aquisição das mercadorias.

Quanto ao valor do frete pago pelo transporte de mercadorias disseram que essa parcela deverá ser registrada como parte integrante do custo de aquisição.

Quanto à EMPRESA QUE NÃO MANTÉM CONTROLE DE ESTOQUES afirmaram que usualmente as compras são registradas em contas de resultado específicas (Compra de Mercadorias, ICMS sobre Compra de Mercadorias, Fretes sobre Compras) sendo que na data de apuração dos resultados se faz o levantamento físico dos estoques para a contabilização do valor a débito de estoques e a crédito de conta de resultado, chamado “Estoques Finais de Mercadorias”. Que a empresa comercial, quando adquire mercadoria de indústria, deve considerar o IPI destacado na Nota Fiscal como custo de aquisição, uma vez que, pela sua natureza, não poderá exercer o direito ao crédito desse imposto.

Reproduziram na peça informativa, às fls. 94/95 do PAF exemplos de lançamentos contábeis envolvendo operações de aquisição de mercadorias para revenda com a incidência de tributos recuperáveis (ICMS e PIS/COFINS), ressaltando mais uma vez que os tributos recuperáveis são EXCLUÍDOS da BC (VCEMR = CUSTO AQUISIÇÃO). Que a BC nas operações de transferência interestadual se mantém estável, não importando o destino que seja dado (para qualquer unidade da Federação), não importando também qual a filial que venha a receber a mercadoria, pois o VCEMR (BC) no estabelecimento que fez a compra original continua a mesma em todas as operações subsequentes.

Sobre o posicionamento do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), os autuantes declararam a existência de vários autos de infração lavrados sobre a mesma matéria, cujos números foram reproduzidos à fl. 03 do A.I. e julgados favoravelmente à cobrança do ICMS via estornos de crédito. Quanto à QUESTÃO DA IRRETROATIVIDADE DA I.N. 52/13 disseram que essa norma é meramente interpretativa e de natureza procedural, definindo tão somente novos critérios de apuração do imposto. Em decorrência, sustentam os autuantes a aplicação retroativa de seus dispositivos com base no que determina o art. 106, I, do CTN, norma também transcrita na peça acusatória.

Sobre a questão do ICMS-ST que a autuada entende que deveria ter sido somado à Base de Cálculo afirmaram que falece razão à Defendente, pois não tem sentido querer a equiparação das operações internas com aquelas oriundas de transferências interestaduais. Que nas OPERAÇÕES

INTERNAS, o ICMS-ST deve ser acrescido à BC (valor correspondente à entrada mais recente – VCEMR) porque houve o encerramento da fase de tributação e, assim sendo, esta parcela passa a ser um item do CUSTO DE AQUISIÇÃO. Diferentemente, sustentam que nas OPERAÇÕES INTERESTADUAIS ocorre nova etapa de tributação e cabe à empresa pedir o RESSARCIMENTO do ICMS pago na unidade de origem das mercadorias objeto de transferência interestadual, razão porque o ICMS, na formação da BC (VCEMR), deve ser excluído visto se tratar de tributo recuperável.

Ao fazerem suas considerações finais na peça informativa os autuantes declararam que a questão debatida neste P.A.F. consistiu em saber se é lícito a um Estado ampliar a base de cálculo do ICMS, utilizando-se de interpretações, via legislação tributária (Lei Ordinária, Decreto, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação. Ainda, se esse procedimento não estaria ferindo mortalmente o pacto federativo, pois, de forma oblíqua, ocorreria interferência na repartição de receitas tributárias prevista na Carta Magna, haja vista que uma unidade federada receberia mais recursos de ICMS e transferiria, de maneira inconstitucional, crédito de imposto para outro Estado, que, pelo princípio da não-cumulatividade, arcaria com o ônus de perceber uma parcela menor de tributos.

Frisaram ainda que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e consequentemente não arrecada, nessas operações de circulação de mercadorias, a totalidade do imposto que foi destacado na nota fiscal de origem. No entanto, o Ente Público que fica na outra ponta do sistema (destinatário) suporta integralmente o crédito fiscal de ICMS.

Lembraram que o pleno do STF (RE 572.762-9/SC) reconheceu que as comunas têm o direito subjetivo de exigir a parte que lhes cabe na arrecadação daquele tributo, devendo tal raciocínio estender-se, pelas mesmas razões jurídicas, à parcela do ICMS a que têm direito, por força de expressa disposição constitucional que deferiu à Lei Complementar definir ou fixar a base de cálculo do ICMS.

Disseram ser isto o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar 87/96, visto que, com o inapropriado alargamento da base de cálculo pela legislação de uma unidade federada, a integralidade desse tributo (por força da ampliação indevida da base de cálculo) não constitui receita do Estado (origem) que assim procedeu, mas, sim, diz respeito, efetivamente, a parcela do ICMS (receita pública) que pertence de pleno direito ao Estado de destino das mercadorias ADQUIRIDAS DE TERCEIROS para posterior comercialização.

Assim, alicerçados na autonomia administrativa conferida aos Estados Membros pela Constituição Federal (art. 18 da CF/88) e lastreado no texto Constitucional e na LC 87/96, disseram os autuantes 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.*

*É palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis mencionadas aliiores.*

*Dessa forma, fica patenteado que o não cumprimento do regramento expresso na referida LC 87/96 pode gerar conflitos entre as unidades da Federação (Estados e Distrito Federal).*

*Por outro lado, os contribuintes ou as empresas que não se enquadrarem nesse instrumento normativo poderão sofrer sérios impactos financeiros que poderiam ser evitados, utilizando-se tão-somente do que está claramente estatuído na multicitada Lei Complementar, ignorando as legislações tributárias das unidades da Federação que contrariem a Lei Maior.*

Assim, em face do expedito e em um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96, a conclusão dos autuantes é no sentido de que não pode um ente político utilizar o seu poder de império para alterar a base de cálculo do ICMS ao seu talante, sob pena de grave ofensa ao pacto federativo, principalmente nas operações interestaduais de transferência de mercadorias adquiridas de terceiros.

Nesse diapasão, afirmaram ainda que o Estado da BAHIA apenas editou uma INSTRUÇÃO NORMATIVA (I.N. 52/2013) para ESCLARECER ou INTERPRETAR, com base ou FUNDAMENTO nas normas contábeis, o que deve se compreender por VALOR CORRESPONDENTE À ENTRADA MAIS RECENTE. Sugerem ainda com base no CTN que a penalidade pela infração (multa de 60% da infração) seja excluída (eliminada) do lançamento de ofício, *s.m.j.*

Ao finalizar a peça informativa, os autuantes formularam pedido para que o julgamento seja pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração.

O PAF foi inserido na pauta suplementar do dia 29/08/2016, com pedido de diligência dirigido à PGE/PROFIS. Nessa ocasião os membros da Junta relataram existência de decisões de primeira e segunda instância do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia que confrontam totalmente com as teses defendidas pelos autuantes neste PAF. As referidas decisões judiciais reconheceram a improcedência de idêntica imputação fiscal em autos de infração similares a este, a exemplo do PAFs de nº 206891.0007/12-8 e o de nº 206891.0004/12-9.

A título de exemplo foi reproduzido no pedido a Ementa do Acórdão exarado pela Primeira Câmara Cível do TJ-Ba nos autos do MS/APELAÇÃO nº 0524431-38.2014.8.05.0001:

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 52/13 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.**

A diligência foi formulada nos seguintes termos abaixo transcritos:

- Considerando que o caso em exame tem gerado interpretações divergentes entre o órgão de fiscalização (Superintendência de Administração Tributária – SAT da SEFAZ –BA), o CONSEF e o Poder Judiciário baiano, e;
- Considerando, ainda, a relevância jurídica da questão que poderá ter reflexos diretos no interesse da arrecadação da Fazenda Pública Estadual;

**RESOLVEM** os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal em converter o PAF em diligência à PGE/PROFIS para que seja emitido Parecer Jurídico visando a fiel aplicação da legislação de regência do ICMS, vez que a matéria em exame neste PAF tendo sido objeto, em processos similares, de reiteradas decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, afastando a aplicação das normas positivadas na Instrução Normativa nº 52/13, prevalecendo na esfera judicial baiana o entendimento de que a expressão “**valor da entrada mais recente**”, contida na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 7.014/97, é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria.

Pede-se também que a PGE informe se as recentes decisões do TJ-Ba em desfavor do Erário foram objeto de interposição de recurso visando à manutenção da interpretação contida nas normas da Instrução Normativa nº 52/13.

Ressalto, ainda, que o referido pedido de parecer encaminhado à PGE tem por lastro normativo as disposições do art. 45, inciso II, do Regimento Interno do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99, c/c o art. 118, inc. I, letra “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em seguida, o órgão de preparo deverá dar ciência do inteiro teor da diligência e do Parecer Jurídico da PGE ao autuado e aos autuantes, concedendo-lhes prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

Após a realização das providências acima o PAF deverá retornar ao CONSEF visando o julgamento da impugnação interposta pelo sujeito passivo.

A PGE (Procuradoria Geral do Estado da Bahia), através do Parecer Jurídico exarado às fls. 109 a 110verso deste PAF, datado de 05 de fevereiro de 2018, manifestou entendimento acerca da matéria suscitada pelo colegiado da Junta de Julgamento.

Foi afirmado pela Procuradora Assistente, Dra. Rossana Maciel Bittencourt Passos, que a questão atinente à formação da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, repercutindo sobre o crédito fiscal a ser suportado pelo Estado da Bahia onde se localiza o estabelecimento destinatário das mercadorias, foi recentemente enfrentada pela Procuradoria Fiscal, em parecer da lavra da Dra. Leila von Sohsten Ramalho, lançado nos autos do processo nº PGE 2016.337499-0, que foi vazado nos seguintes termos:

*“Cuida o feito de autuação em que é imputada ao contribuinte, relativamente às transferências interestaduais entre estabelecimentos, a utilização de crédito fiscal a maior, correspondente à base de cálculo integrada do valor dos chamados ‘tributos recuperáveis’.*

*O contribuinte, em sua defesa, alega a correção da base de cálculo por ele utilizada, na medida em que, sendo esta correspondente, na forma da lei, ao ‘valor da entrada mais recente’, deve equivaler efetivamente ao valor de aquisições da mercadoria, aí incluídos todos os tributos incidentes sobre tal operação.*

*Os autuantes, por sua vez, aduzem que, não se tratando de vendas de mercadorias, mas sim de mera transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, a carga pertinente aos aludidos tributos recuperáveis deveria ser neutralizada, excluindo-se o valor respectivo da base de cálculo considerada, tal como esclarecido na Instrução Normativa SAT nº 52/2013.*

*Recentes decisões do Tribunal de Justiça da Bahia – TJ/BA, proferidas em casos similares, teria, corroborado a forma de cálculo empregada pelo contribuinte, julgando improcedentes as autuações.*

*Este o contexto no bojo do qual o Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF solicita a esta Procuradoria Geral do Estado – PGE a emissão de Parecer Jurídico, ‘vez que a matéria em exame neste PAF vem sendo objeto, em processos similares, de reiteradas decisões do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, afastando a aplicação das normas positivadas na Instrução Normativa nº 52/13, prevalecendo na esfera judicial baiana o entendimento de que a expressão ‘valor da entrada mais recente’ contida na Lei Complementar nº 87/86 e na lei estadual nº 7.014/96, é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria (grifos não originais).*

Assim sucintamente relatados, passo a examinar.

Como se depreende do breve relato supra, o CONSEF motiva o seu pedido de diligência na existência de posicionamento divergente, contrário à autuação, por parte do Tribunal de Justiça local.

De se notar, contudo, ter havido, de quando suscitada a diligência até agora, notável e importante modificação em tal panorama jurisprudencial, visto que a última e mas 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.

Faz-se, aqui referência ao Acórdão proferido nos autos nº 0552866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, verbis:

**‘APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS D EMESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO**

**CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.**

O deslocamento do composto químico entre estabelecimentos da mesma titular, para ser utilizado em seu processo fabril, não configura operação mercantil.

*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.*

A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser ‘o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento’, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. 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 no ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.’

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

Em conclusão a parecerista da PGE declarou que:

“Tal opinativo mereceu nossa chancela, assim como do Procurador Chefe desta Especializada Fiscal, representando, por conseguinte, a orientação desta Casa acerca do tema em debate”.

Foi anexada às fls. 111 a 118 do presente PAF o inteiro teor do Acórdão originário do TJ/Ba, de relatoria do desembargador Jatahy Júnior, relacionado com o tema objeto do Parecer Jurídico acima reproduzido.

Na assentada de julgamento ocorrida em 23/10/18 o contribuinte, por seu advogado, foi cientificado do inteiro teor da Parecer jurídico da PGE (fl. 121). Sobre essa peça apresentou Manifestação (fls. 125/145), em que expressou a sua discordância com o pronunciamento da Douta PGE/PROFIS, agitando basicamente os argumentos anteriormente firmados na inicial. Reafirmou que a LC 87/96 autoriza o valor da entrada mais recente, não fazendo qualquer restrição ao montante ou determinando forma de cálculo diversa que não seja o próprio valor da operação (entrada mais recente).

Com relação ao Acórdão no qual tentou a PGE sustentar a tese em favor da autuação, disse implicar o entendimento ali exposto em afronta insustentável ao princípio da reserva legal, em discrepância com outras decisões do próprio TJ-Ba em casos semelhantes. Transcreveu trechos dos seguintes arestos:

**Classe : Apelação n.º 0547028-98.2014.8.05.0001 Foro de Origem : Salvador Órgão : Primeira Câmara Cível Relator(a) : Desª. Maria da Graça Osório Pimentel Leal Apelante : 'Estado da Bahia Proc. Estado : Ana Carolina Moreira Apelado : Lojas Insinuante Ltda Advogado : Julio Ulisses Correia Nogueira (OAB: 14470/BA) Advogado : Priscila Ferreira Lago (OAB: 26329/BA) Proc. Justiça : Paulo Marcelo Costa Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias.**

**EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS. ANULAÇÃO DE AUTOS DE INFRAÇÃO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS. SÚMULA 166 DO STJ. DECADÊNCIA PARCIAL DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE DAS ALEGAÇÕES. SENTENÇA MANTIDA PELOS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. RECURSO DE APPELACAO CÍVEL DO RÉU CONHECIDO E IMPROVIDO.** 1. Inicialmente, deve ser afastada a alegação de ausência de decadência do lançamento dos créditos tributários reclamados no período de 01/01/2012 a 09/04/2012. 2. Todavia, na hipótese, o prazo para o lançamento deve seguir a regra do art. 150, §4º, do CTN, tendo em vista que houve pagamento a menor do ICMS, correndo um lapso decadencial a partir do fato gerador iniciado em 31/01/2007, conforme se aclara à fl. 97. 3. Houverá ciência do Apelado da lavratura do Auto de Infração em 22/05/2007, extrapolando-se o direito de constituir os créditos tributários correspondentes às cobranças das diferenças, ora

apurada, com base em fato gerador ocorrido antes da referida data, portanto, ultrapassado o prazo previsto no §4º, do art. 150, do CTN. 4. Reconhece-se, então, a ocorrência de decadência parcial do crédito tributário executado, relativamente aos lançamentos compreendidos entre 31/01/2007 a 22/05/2007. 5. Assim, não merece reparo a sentença de piso que reconheceu a decadência do lançamento fiscal dos fatos geradores ocorridos em 31/01/2007 a 22/05/2007 (fls.586/593). 6. O fato gerador do ICMS é a operação relativa à “circulação de mercadorias” ou a “prestação de serviços de transporte ou de comunicação”. Assim, só incide o imposto, no caso de mercadorias, na hipótese de ocorrer a sua efetiva circulação. 7. No presente caso, o julgado do juízo a quo está em consonância com a jurisprudência desta Corte Superior. A transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa, por si, não se subsume à hipótese de incidência do ICMS, já que para a ocorrência do fato gerador deste tributo é essencial a circulação jurídica da mercadoria com a transferência da propriedade. 8. Assim, como se trata de atividade desenvolvida pelo Apelado como comercial, o recolhimento do ICMS nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre sede (Espírito Santo) e filial (Bahia Centro de Distribuição) deve se dar com base no valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria, como bem certificado em parecer ministerial (fls.644/651). 9. Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso, mantendo a sentença recorrida em todos os seus termos.

**Classe : Apelação nº 0524431-38.2014.8.05.0001 Foro de Origem : Salvador Órgão : Primeira Câmara Cível Relator : Des. Lidivaldo Reaiche Apelante : Estado da Bahia Proc. Estado : Maria Elzaleite Rolemberg Alves Apelado : Casa Bahia Comercio Ltda Advogado : Paulo Roberto Andrade (OAB: 172953/SP) Procª. Justiça : Rita Maria Silva Rodrigues Assunto : ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias.**

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIA DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO, DO MESMO TITULAR. SEGURANÇA CONCEDIDA. INADEQUAÇÃO DA VIA ELEITA AFASTADA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 52/2013 E LC 87/96. IMPROVIMENTO. SENTENÇA MANTIDA.** 1. Dessa maneira, o apelado argumenta que a legalidade ou arbitrariedade do ato impugnado constitui pressuposto essencial para que se conceda a segurança, desde que documentalmente comprovada com a inicial e não dependa de dilação probatória. A matéria controvertida versa sobre a interpretação dada pelo Fisco ao art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar nº 87/96, na aplicação da Instrução Normativa nº 52/2013, cuja análise do caso concreto se fez necessária, apenas, com base em prova documental, sendo despicada, portanto, a instrução probatória. 2. A base de cálculo do ICMS mercantil, em regra, é o valor da operação pela qual se transfere a mercadoria, demonstrando a estreita relação entre o tributo e o negócio jurídico celebrado (artigo 13 da LC 87/96). Para isso, o § 4º do referido dispositivo previu uma base de cálculo específica na hipótese de saída de mercadoria pertencente ao mesmo titular em direção a estabelecimento em outro Estado. 3. Nesse contexto, considerando que a Impetrante adquire mercadorias de terceiros, a base de cálculo na transferência interestadual será o valor equivalente à entrada mais recente dos produtos comercializados, nos termos do art. 13, § 4º, I, da LC nº 87/96. 4. Dessa forma, inadmissível interpretação restritiva acerca da base de cálculo do tributo, em prejuízo ao contribuinte, por via de Instrução Normativa. RECURSO DE APELAÇÃO IMPROVIDO.

Segundo essa mesma linha de entendimento a defesa fez referência a outras decisões, essas prolatadas pelo STJ, em sede de Recurso Especial (Resp 1455206 SP2014/0113061-0) e de Agravo em Recurso Especial (AREsp 1190513 SP 2017/0270616-7), cujo inteiro teor estão reproduzidos às fls. 135 a 143 dos presentes fólios. O primeiro Acórdão aborda questão relacionada à indevida majoração da base de cálculo do ITBI (imposto de transmissão municipal) cuja metodologia de apuração e majoração do valor da base de cálculo decorreu de disposição de Decreto. A segunda decisão reporta-se também à utilização de norma veiculada através de Decreto estadual, a regulamentar norma de lei, através do qual se estabeleceu critérios de quantificação da base de cálculo do ITDCM (imposto estadual incidente sobre doações transmissões causa mortis), em ofensa aos princípios da legalidade e da anterioridade tributários.

Em sustentação à tese defensiva a defesa a traz a apreciação dessa instância administrativa de julgamento o Parecer do Ilustre professor Dr. Ives Gandra da Silva Martins, cujo inteiro teor se encontra reproduzido às fls. 175 a 236 dos autos, com destaque dos seguintes trechos:

**“ICMS. TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA SITUADOS EM DIFERENTES UNIDADES DA FEDERAÇÃO.**

**BASE DE CÁLCULO. LEI COMPLEMENTAR N° 87/96, ART. 13, § 4º, I. CONCEITO DE VALOR DA ENTRADA MAIS RECENTE --PARECER."**

"Assim, a metodologia adotada pelos agentes fiscais, na lavratura do auto contra a Consulente, não encontra respaldo nem na lei, nem na jurisprudência, mas apenas em ato administrativo, sem forças para definir a base de cálculo da obrigação tributária, matéria reservada à lei em sentido formal e material.

Com base nessas considerações, passamos a responder objetivamente às questões formuladas:".

**"1. O método utilizado pelo fisco baiano para encontrar o valor pelo qual o estabelecimento Capixaba deveria ter efetuado efetuar a transferência da mercadoria para o CD localizado na Bahia, que consistiu em tomar o valor da compra efetuada pelo estabelecimento Capixaba, dele excluir o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS) e em seguida dividir por 88% (1 00-12% alíquota interestadual do ES), está correto?**

O "método" utilizado pela fiscalização baiana não tem respaldo legal. Sendo a atividade do estabelecimento capixaba remetente da mercadoria, uma atividade puramente comercial, a base de cálculo para a transferência da mercadoria para o estabelecimento baiano era aquela prevista no art. 13, §4º, I da Lei 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente, no estabelecimento remetente, de mercadoria similar ou da própria mercadoria remetida, tal como praticado pela Consulente. Nem a Lei complementar 87/96, nem a legislação ordinária dos Estados do Espírito Santo e da Bahia preveem a "metodologia" utilizada pela fiscalização, de forma que a "base de cálculo" "apurada" é manifestamente ilegal. Com isso, a autuação é inválida, por violar o princípio da legalidade (art. 150, I da CF) e os arts. 97 e 142 do CTN.

**2. O valor da entrada mais recente da mercadoria para fins de encontrar a base de cálculo nas transferências para outro estabelecimento do mesmo contribuinte é o correspondente a última entrada?**

Por "valor da entrada mais recente" há de se entender o valor pelo qual o estabelecimento remetente tenha recebido, em data mais recente, mercadorias da mesma espécie ou a própria mercadoria remetida. Como relatado na consulta, essa entrada mais recente no estabelecimento remetente decorreu de uma operação de compra e venda feita pela Consulente no mercado, gerando o consequente crédito do imposto incidente nessa operação no estabelecimento Capixaba, nos termos dos dispositivos legais que regem o princípio da não cumulatividade próprio do ICMS.".

Nas suas razões conclusivas a defendente reitera os pedidos formulados na inicial, bem como nova oitiva da PGE e revisão de todo o feito para que seja alcançada a verdade material. Requer, por fim, que seja decretada a Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração, ou, ainda, no máximo, a sua Procedência Parcial, depois de feita a severa revisão e pertinente manifestação do sujeito passivo.

Os autuantes, em nova intervenção nos autos (fls. 240/279), em réplica aos termos da última Manifestação defensiva, reiteraram os termos do primeiro informativo fiscal, e expressaram nessa oportunidade a total concordância com o opinativo da D. Procuradoria Geral do Estado proferido em atendimento à diligência determinada por esta 5ª Junta de Julgamento.

Acrescentaram nas razões informativas que nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Verônica, em 24 de julho de 2018, assim se pronunciou:

**"Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor**

*correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:*

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

*Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN nº 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’ “.*

Apresentaram em complemento às suas razões estudo sobre a matéria relacionada à auditoria fiscal-contábil do ICMS para fins de confirmação do acerto do procedimento fiscal adotado. Nesse estudo destacaram a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) acerca da exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS e do PIS, exposto no julgamento do RE 574706, de 15/06/2017. Nessa decisão seis ministros votaram pela desvinculação do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois entenderam que o imposto de circulação de mercadorias e serviços não compõe o faturamento ou a receita bruta das empresas, por ser tributo recuperável.

Ao finalizar a peça informativa reiteraram o pedido pela declaração de PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

É o relatório.

## VOTO

Conforme se depreende da leitura dos autos e do Relatório acima, o estabelecimento autuado, localizado no Estado da Bahia, recebeu mercadorias em transferência de estabelecimentos seus localizados nos Estados do Espírito Santo (ES) e São Paulo (SP), tributadas pela alíquota de 12% e 7%, respectivamente, de acordo com o que foi detalhado nos Demonstrativos de Apuração do ICMS Creditado a Maior (2011 e 2012), anexadas às fls. 12 a 26 dos autos.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para o estabelecimento localizado 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 exclusão da carga de 12% ou 7%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre ES e SP e a BA. Foi considerada 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.

A irresignação do contribuinte, está assentada na impossibilidade jurídica dos autuantes adotarem metodologia de cálculo, para a fixação do montante dos créditos fiscais a serem apropriados no estabelecimento de destino das mercadorias, através da exclusão dos tributos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), valendo-se da interpretação de que não teria amparo no texto da Lei Complementar 87/96, porém, construída a partir das disposições da IN 52/2013, norma infra legal considerada pelas autoridades fiscais de natureza meramente interpretativa.

Trata-se de questão meramente jurídica, inexistindo, no nosso entender, controvérsias acerca das quantificações das diferenças apuradas, a exigir remessa dos autos para revisão fiscal e contábil do feito. Calcado nessas razões, não vislumbramos necessidade de envio do presente PAF para novas diligências. Pedido indeferido.

O contribuinte suscitou preliminares de nulidade do lançamento em lide. Apontou a ausência de “termo de início de fiscalização”, ilegitimidade passiva e inconsistência na capitulação legal dos fatos.

O primeiro vício apontado, de natureza formal, não merece acolhimento. Isto porque a ação fiscal foi regularmente iniciada através da expedição do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, peças juntadas às fls. 33 a 37 dos autos. Estabelece a norma processual

administrativa da Bahia, contida no Dec. Estadual nº 7.629/99 (RPAF - art. 26, inc. III), sem ordem de preferência, que se considera iniciado procedimento fiscal no momento da intimação por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exibir elementos solicitados pela fiscalização. Assim, deflagrado o procedimento fiscal através de um dos meios previstos na norma processual, inexistem razões a justificar o pedido de nulidade. Ademais, ausente no caso em exame prejuízo para o regular exercício do contraditório ou qualquer outra anomalia processual que comprometesse o contribuinte de apresentar a sua defesa de mérito.

A arguição de nulidade relacionada à ilegitimidade passiva, também não se sustenta, visto que as operações de transferência de mercadorias tiveram por destino o estabelecimento comercial da empresa autuada, situado no Estado da Bahia, onde se verificaram os registros fiscais objeto da glosa dos créditos de ICMS. No caso concreto, o contribuinte está submetido à jurisdição administrativa da SEFAZ deste Estado, a quem compete fazer a revisão de seus lançamentos escriturais na conta corrente fiscal do ICMS, procedendo ao lançamento de ofício nas hipóteses em que, no entender das autoridades administrativas com a devida fundamentação, se verificar o descumprimento das normas de regência dos tributos de competência estadual.

No que se refere à alegação de vício do procedimento fiscal por inconformidades na capitulação legal dos fatos considerados infração, trata-se de matéria que se encontra intrinsecamente vinculada às questões de mérito, e serão apreciadas em conjunto com as mesmas.

Adentrando, agora sim, no exame das questões de ordem substancial do lançamento tributário, observo que o contribuinte questiona, em linhas gerais, a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes para a glosa dos créditos fiscais, nas operações de transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme já sinalizado linhas acima.

Os autuantes, por sua vez, se valeram de conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e de conceitos contábeis, conforme detalhamento contido nas peças informativas, numa atividade de preenchimento do conceito legal de valor, nas operações entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Gravita a discussão travada neste processo em torno da interpretação que deve ser dada à regra prevista no art. 13º, §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*”.

Objetivando esclarecer os contornos da base de cálculo nas operações de transferências interestaduais de mercadoria, nos termos da LC 87/96 e o crédito fiscal admitido ao estabelecimento da mesma empresa localizado no Estado da Bahia, o Superintendente da Administração Tributária editou a Instrução Normativa 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.*

A previsão ali contida, se coaduna com as práticas contábeis usualmente aceitas, 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 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 em decorrência da aplicação da

alíquota sobre o valor da mercadoria constante do estoque, acrescido do lucro, será levado à conta corrente fiscal para ser compensado com o imposto pago na aquisição.

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 saídas 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).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17% ou 18%), 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*”, que 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 Estadual, que será compensado com o débito gerado pelas operações subsequentes.

Tomemos como exemplo uma situação hipotética, em relação ao ICMS:

- a) A empresa adquiriu no Estado (ES) produto industrializado pelo valor de R\$100,00, submetido à alíquota de 17%. **Creditou-se de** R\$17,00 e transferiu a mercadoria para filial localizado no Estado da Bahia pelo mesmo valor de R\$100,00, que aplicado alíquota de 12%, resultou em **débito de R\$12,00**, valor que foi creditado na filial deste Estado;
- b) A fiscalização entende que a base de cálculo da transferência deveria ser de R\$83,00, ou seja, o valor da aquisição com o expurgo do ICMS da base de cálculo, que integrado à sua própria base de cálculo (R\$83/0,88) pela alíquota de 12%, resulta em valor de R\$94,32, que aplicado alíquota de 12% resulta em ICMS de R\$11,32;
- c) Neste modelo hipotético, a fiscalização acusou como crédito indevido, o valor de R\$0,68, que corresponde à diferença entre R\$12,00 e R\$11,32.

Esta situação hipotética aplica-se aos demonstrativos elaborados pela fiscalização, que é extensível às contribuições federais do PIS/COFINS, dado à natureza de serem tributos também recuperáveis, dentro da sistemática débito/ crédito.

Firmado na lógica contábil acima exposta, o art. 13º, §4º, I da LC 87/96, deve ser necessariamente interpretado no sentido de que o valor dos impostos recuperáveis (ICMS, PIS e COFINS), incidentes na operação de origem, devem ser excluídos da base de cálculo para fins de apropriação dos créditos fiscais no estabelecimento destinatário.

Fundamentado nessas premissas, é de se concluir que os comandos normativos contidos na Instrução Normativa 52/13, destacando-se por pertinência com o caso em exame, o item 2, apresentam natureza interpretativa e não inovam na ordem jurídica. Estes comandos se coadunam perfeitamente com as prescrições do art. 106, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN), aplicando-se, portanto, aos fatos pretéritos.

Neste contexto, as bases legais em que se assentou o presente lançamento de ofício estão corretas, visto que alicerçadas no descumprimento do texto que integra o art. 13, § 4º, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, art. 309, inc. VII, alínea “a” do RICMS (Dec. nº 13.780/12) e item 2 da Instrução Normativa nº 52/2013.

Sustentando a tese aqui exposta, esta Junta de Julgamento encaminhou o presente PAF, visando à emissão de Parecer Jurídico pela Procuradoria do Estado da Bahia, que consignou às fls. 109 a 110verso dos autos, que houve, recentemente, importante modificação no panorama jurisprudencial, visto que a última decisão proferida pelo TJ/BA, implicou numa completa reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela casa, filiando-se, indiscutivelmente, à tese sustentada na autuação.

Foi feita referência ao Acórdão proferido nos autos do processo nº 0552866-57.2014.8.05.0001, que, dando provimento à apelação interposta pela Fazenda Estadual, restou assim vazado, *verbis*:

**'APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL. ESTABELECIMENTOS D EMESMA TITULARIDADE. INCLUSÃO DO PIS E COFINS. TRIBUTOS RECUPERÁVEIS. NÃO CABIMENTO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SAT Nº 052/2013. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. OBSERVÂNCIA. HONORÁRIOS RECURSAIS. AÇÃO MANDAMENTAL. NÃO CABIMENTO. RECURSO PROVIDO.'**

*O deslocamento do composto químico entre estabelecimentos da mesma titular, para ser utilizado em seu processo fabril, não configura operação mercantil.*

*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.*

*A situação dos presentes autos se amolda à hipótese do art. 13, § 4º, II, da Lei Complementar 87/96, de forma que a base de cálculo do ICMS deverá ser ‘o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento’, pois diretamente vinculada ao caráter industrial da atividade realizada pela empresa. A Instrução Normativa SAT nº 052/2013 não promoveu alteração na base de cálculo do ICMS, tampouco excede sua função regulamentar, pois apenas esmiuçou o procedimento a ser observado em hipóteses como a presente e regulamentou a metodologia de cobrança, sem inovar no ordenamento jurídico e, portanto, sem violação ao princípio da legalidade.’*

Registrhou a PGE, que o advento do arresto supracitado, representando o atual e recentíssimo entendimento do TJ-BA a respeito do tema, além de demonstrar que tal questão ainda não pode ser reputada como jurisprudencialmente pacificada, logrou evidenciar a razoabilidade e sustentabilidade jurídica da autuação, a militar pela sua manutenção.

Na mesma linha de entendimento acima exposta, a decisão proferida nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), a D. Juíza da 11ª Vara da Fazenda Pública deste Estado, Dra. Maria Verônica, em 24 de julho de 2018, que assim se pronunciou:

*‘Por conseguinte, com base no entendimento unânime da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, no julgamento do apelo do MS nº 0553866-57.2014.8.05.0001, de ratificar-se, que, no caso, a Instrução Normativa nº 052/2013, não traz inovação ou ampliação da base de cálculo do ICMS, servindo como norma interpretativa do que deve ser entendido por valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria (VCEMR), tendo se utilizado de conceitos do direito privado e da ciência contábil, situação permitida pelo art. 109 do CTN, in verbis:*

*‘os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas, mas não para a definição dos respectivos efeitos tributários’.*

*Do exposto, os embargos, ante a contradição apontada, darão efeito modificativo ao comando decisório, sendo aplicável na espécie, as disposições da IN nº 052/2013, gerando o reconhecimento de que os tributos recuperáveis não integram o conceito (base de cálculo) de ‘valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria’ “.*

Concluo, portanto, com base nos entendimentos acima alinhavados, especialmente no Parecer da PGE juntado aos autos, alicerçado na mais recente jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, que o contribuinte, ao incluir o valor do ICMS e das contribuições federais PIS e COFINS, na base de cálculo das operações de transferência de estabelecimentos do contribuinte situados nos Estados do Espírito Santo e São Paulo, relativos a aquisições feitas naquelas unidades federadas (internas e interestaduais), gerou um débito fiscal superior ao que é previsto na legislação tributária (art. 13, §4º, I da LC 87/96 e IN nº 52/13), e consequentemente, utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o estabelecido na Lei, o que configura uma utilização indevida de crédito.

Não há, portanto, como se acatar as nulidades suscitadas na peça de defesa ou se acolher os

argumentos de mérito do contribuinte, mesmo que balizados em substancial parecer de lavra do ilustre Professor Ives Gandra da Silva Martins (doc. fls. 175/236). O rol dos denominados tributos recuperáveis, incidentes sobre as vendas, não compõem o custo da mercadoria para fins de definição valor da entrada mais recente.

No tocante à penalidade aplicada de 60%, o percentual se encontra previsto na legislação do ICMS, em dispositivos contidos na Lei nº 7.014/96, citados no Auto de Infração (art. 42, inc. VII, letra "a").

Essa questão não foi objeto de apreciação no Parecer da Procuradoria Estadual. Observo, todavia, em concordância com a primeira manifestação dos autuantes na fase de informação fiscal e em atendimento de pedido expresso do contribuinte, que há no presente caso uma excludente de ilicitude da penalidade pecuniária, prevista no Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/66, no art. 106, inc. I, com a seguinte redação:

*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. (destaque nosso).*

O lançamento fiscal em lide, aplicou as normas de interpretação da legislação tributária relacionadas com a composição da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo, veiculadas através da Instrução Normativa 052/2013, sobre fatos geradores ocorridos em 2011 e 2012. Portanto, os fatos autuados são anteriores à edição da IN 052/2013, aplicada para fundamentar legalmente a autuação.

A referida Instrução explicitou com maior clareza a correta interpretação das normas tributárias e contábeis relacionadas à exclusão dos denominados tributos recuperáveis (ICMS e PIS/COFINS), do valor do custo das mercadorias transferidas e destinadas à posterior comercialização. Nessa perspectiva, tratando-se de interpretação que não inova no ordenamento jurídico, porém, estabelece de forma mais precisa os conceitos contábeis e fiscais relacionados à formação da base de cálculo nas transferências de mercadorias, aplica-se ao caso a excludente de incidência da penalidade prevista no art. 106, I do CTN.

No que se refere ao pedido da defesa pela exclusão dos acréscimos moratórios (juros de mora), não vislumbro razões para a dispensa dessa parcela, visto que a mesma não constitui sanção por ato do contribuinte em contrariedade às disposições da legislação tributária. Trata-se de mera reparação patrimonial, de natureza financeira, pelo não recolhimento correto do imposto à época da apuração dos créditos fiscais considerados indevidos. A intempestividade no cumprimento da obrigação tributária, se verificou no caso concreto. A superveniência de norma interpretativa, através da IN 52/2013, afasta a aplicação da multa por infração, mas não elide a ocorrência de creditamento indevido de ICMS e os efeitos patrimoniais decorrentes da apuração incorreta do imposto. Incabível a incidência a este caso, das disposições contidas no art. 100, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN).

Considerando o acima exposto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, com a exclusão tão somente da multa pecuniária de 60%.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206891.0040/15-0, lavrado contra **ATACADÃO DO PAPEL LTDA.**, devendo ser intimado o contribuinte, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$306.373,95**, acrescido dos demais consectários legais. Aplica-se ao caso a excludente de incidência da penalidade prevista no art. 106, I do CTN.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR