

**A. I.** - 206891.0008/16-7  
**AUTUADA** - LOJAS RIACHUELO S.A.  
**AUTUANTES** - PAULO CÉSAR DA SILVA BRITO, MARCOS ANTÔNIO DA SILVA CARNEIRO e  
EUZIANE GOUVEIA DA SILVA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 21.08.2019

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0121-05/19

**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 acolhido o pedido de decretação de nulidade do procedimento fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 24/02/2016, para exigir o crédito tributário de ICMS no valor de R\$372.240,14, além de multa de 60%, pela constatação da seguinte irregularidade fiscal:

***Infração 01. 01.02.23.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, nas operações interestaduais com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem, superior a estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012, com previsão da multa no art. 42, VII, “a”. Trata-se de estorno de crédito fiscal em decorrência de erro na determinação da base de cálculo prevista no art. 13, § 4º, I, da Lei Complementar 87/96.*

O contribuinte foi notificado do lançamento em 17/03/2016 e de forma tempestiva, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 51/115, onde, inicialmente descreve a infração juntamente com os dispositivos considerados infringidos.

Ressalta a tempestividade da peça defensiva apresentada.

Em preliminar de mérito arguiu a nulidade do Auto de Infração em face do método utilizado pela fiscalização para a formalização do lançamento de ofício. Sustenta que o Auto de Infração não constitui documento hábil para comprovar qualquer ilícito fiscal ou afronta à legislação do Estado da Bahia.

Em seguida discorre que autuação tem por base a ideia de que a Impugnante ao remeter mercadorias do Rio Grande do Norte para suas Filiais localizadas na Bahia não poderia utilizar como base de cálculo o *valor da entrada mais recente*, mas deveria ter utilizado o valor do *custo*.

Descreve a lógica do levantamento fiscal da seguinte forma:

- 1º) o Sr. Fiscal escolheu uma determinada mercadoria, por exemplo Cinto 35002, para fazer análise;
- 2º) utilizou o valor de aquisição da mercadoria, correspondente ao valor da entrada mais recente, optou por escolher a entrada de valor maior (alegando que esta escolha beneficia a Impugnante). \*Aqui o Sr. Fiscal reconhece que há diversas entradas da mesma mercadoria no mesmo dia;
- 3º) do valor desta entrada foram retirados os valores referentes ao ICMS, PIS e COFINS;
- 4º) o Sr. Agente Fiscal procede o cálculo da base de cálculo com a inclusão dos impostos e o cálculo da base de cálculo sem inclusão dos impostos, e calcula a **diferença** entre estas bases de cálculo;
- 5º) após, sobre os valores correspondentes às diferenças entre as bases de cálculo, aplica alíquota de 12% correspondente às operações de saídas do Centro de Distribuição de Natal – RN para as Filiais localizadas na Bahia. Este é o valor do estorno de ICMS, PIS e COFINS encontrado pela r. Fiscalização.

Pondera que o método utilizado pela r. Fiscalização para alterar a base de cálculo do ICMS não está previsto em lei.

Diz que os Autuantes criaram uma metodologia completamente equivocada que não encontra amparo no art. 13, §4º da Lei Complementar nº 87/96 (VEMR- valor da entrada mais recente).

Assevera que ao utilizar método não previsto em lei para lavrar o Auto de Infração, o Fisco afrontou o Princípio da Verdade Material.

Destaca que a forma como os Autuantes constituíram a autuação (alteração da base de cálculo do ICMS através de expurgo de ICMS, PIS e COFINS) reflete flagrante ilegalidade que atinge os requisitos essenciais do lançamento, tornando imprestável, ilícido. Cita e transcreve doutrina contidas nos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho. Reproduz o conteúdo do Código Tributário Nacional, no seu art. 142.

Nesse sentido, entende que em razão da fragilidade do método utilizado para lavrar o Auto de Infração é possível concluir que o Auto de Infração é nulo.

Ao discorrer sobre “*as Operações praticadas pela Empresa Impugnante X Autuação da SEFAZ Bahia*”, lembra que o cerne do Auto de Infração consiste na base de cálculo utilizada pela Impugnante ao efetuar transferências entre estabelecimentos da mesma empresa de mercadorias adquiridas de terceiros, uma vez que não procedeu o expurgo dos valores do ICMS, PIS e da COFINS do valor da mercadoria transferida, em contrariedade à interpretação dada pela fiscalização à regra contida no inciso I do §4º do art.13 da LC 87/96.

Afirma, todavia, que em nenhum momento, a Impugnante inseriu os valores indevidos na base de cálculo do imposto.

Assevera que a Autoridade Fiscal do Estado da Bahia, cria um novo conceito para “valor da entrada” ao entender que o “valor da entrada mais recente” seria o “valor da mercadoria” subtraindo-se o ICMS, o PIS e a COFINS, conceito este que não pode prosperar, esclarecendo com demonstração dos cálculos empreendidos pelos autuantes, e conclui que não há qualquer plausibilidade que em todas as operações de transferência seja retirado/expurgado o ICMS, PIS e COFINS da mercadoria, uma vez que o valor da entrada corresponde ao valor pago pela mercadoria e indubitavelmente, estes tributos compõem o valor da mercadoria, posto que a Impugnante realizou exatamente o que está disposto na Lei Complementar nº 87/96 no artigo 13, inciso I, do parágrafo 4º, ou seja, a Impugnante efetuou transferências interestaduais utilizando o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria. Apresentou à fl. 61 fluxograma das operações travadas entre suas filiais e seu CD (CENTRO DISTRIBUIDOR).

Disse ser indubitavelmente descabida a exigência feita pela r. Fiscalização do Estado da Bahia no sentido de que a Impugnante diminua a base de cálculo do ICMS na entrada e recomponha toda esta carga tributária na saída e reconstituiu enquadramento legal adotado pela fiscalização reproduzindo os Artigo, 93, § 5º, inciso II e 97, inciso VIII e 124 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Ressaltou que, na legislação acima citada (RICMS BAHIA) não há qualquer menção à transferência de mercadorias utilizando o valor da entrada mais recente com obrigação de retirar o ICMS, PIS e COFINS desta base de cálculo, ou seja, não há qualquer menção ao expurgo dos tributos do valor da última entrada. Arremata que o presente Auto de Infração estaria respaldado em legislação na qual não há qualquer descrição de que a conduta da Impugnante tenha sido equivocada, e reproduziu o artigo 13, inciso I, parágrafo 4º da Lei Complementar 87/96.

Considerando que entende não haver no RICMS da Bahia qualquer menção a expurgo de ICMS e de PIS e COFINS, para o cômputo da base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais, a Impugnante evoca a legislação do Estado remetente (Rio Grande do Norte) para constatar qual é o procedimento correto que encontrou na legislação, cujo comando determina que a base de cálculo para estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular corresponde ao valor da entrada mais recente, também sem qualquer menção à expurgo de ICMS, conforme texto que reproduziu do Artigo 69 do RICMS-RN.

Para comprovar que não houve qualquer prática equivocada, a Impugnante reproduziu resposta à consulta realizada junto à FISCODATA para apurar qual seria a base de cálculo do imposto nas transferências interestaduais.

A Impugnante reproduziu ainda o conteúdo das Consultas nº 084/2014 respondida pela SEFAZ/SC e nº: 041, de 07 de fevereiro de 1995, feita ao Estado do Paraná, sobre o tema, afirmando que em todas as consultas e em toda a legislação pesquisada, a Impugnante não encontrou nenhum comando que a obrigue ao expurgo de ICMS, PIS e COFINS nas transferências interestaduais.

Concluiu que o procedimento utilizado pela r. Autoridade Fiscal é arbitrário em razão da falta de liquidez e certeza da autuação por não possuir previsão legal, devendo ser considerado o Auto de Infração nulo, tornando-o conseqüentemente, inexistente o crédito tributário dele decorrente.

Passando a abordar o tema “*Da Legislação do ICMS e conceitos do ICMS ‘entrada mais recente’ x ‘custo’*”, disse que a Lei Complementar nº 87/1996 estabelece as normas gerais do ICMS de competência estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal. Que a definição do objeto do ICMS também está contida no art. 155 da Constituição Federal e engloba múltiplas situações as quais estão previstas na Lei Complementar nº 87/96. Em especial, quanto à circulação de mercadorias, disse que a legislação deverá regular as operações mercantis as quais abrangem desde a produção do bem até a sua venda (entrega ao consumidor final). Citou ensinamentos do Professor Ives Gandra sobre os conceitos pertinentes às operações relativas à circulação da mercadoria.

Reiterou, mais uma vez, que no presente caso, o fisco baiano autuou a empresa através de método de apuração da base impositiva não previstos em lei.

Frisou que o art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que, na saída de mercadoria do estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo contribuinte, a base de cálculo é o valor da operação.

Afirmou que o valor da operação implica em transferência jurídica da titularidade da mercadoria de um para outro sujeito, pois, nessas hipóteses, ela equivale ao preço, critério apto a mensurar o negócio jurídico celebrado, que representa o pressuposto de fato da incidência do ICMS, em toda a sua complexidade e dimensão econômica. Sobre essa questão reproduziu mais uma vez doutrina do Dr. Ives Gandra vazada nos seguintes termos: “*caso a transferência ocorra entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica situados em diferentes Estados, em que ocorre a incidência do imposto como forma de atribuir a cada um deles o montante do imposto gerado pela circulação ocorrida em seu território, inexistente o critério preço, a partir do qual normalmente se estrutura o valor da operação*”. Transcreveu o § 4º do art. 13, que prevê a base de cálculo do imposto.

Disse que comando legislativo citado estabelece critérios específicos para cada situação na saída das mercadorias destinadas a estabelecimentos do mesmo titular localizado em outro Estado, considerando sempre a ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELO SUJEITO PASSIVO remetente.

Resume que o inciso I se aplica quando a atividade desenvolvida é MERCANTIL; o inciso II se aplica quando o estabelecimento remetente é INDUSTRIAL; inciso III trata de PRODUTO PRIMÁRIO (mercadorias não industrializadas).

Assevera que caso o legislador almejasse atribuir o conceito de “custo” ao inciso I (relativo às operações mercantis), o teria feito expressamente e não, teria utilizado a expressão “*entrada mais recente*”.

Entende que o legislador utilizou os conceitos de “entrada mais recente”; “custo” e “preço” conforme a atividade e operação desempenhada e praticada do sujeito ativo da obrigação tributária. Afirma não ser caso de interpretar cada inciso, mas de aplicá-los conforme disposto na legislação.

Afirmou que o autuante inovou ao lavrar esta autuação que precisou calcular o “custo de aquisição”, tomando como base a “entrada mais recente” e retirando deste valor o ICMS, PIS e a COFINS. Que a definição da base de cálculo do ICMS está na Constituição Federal e principalmente em Lei Complementar e não há plausibilidade do Sr. Agente Fiscal adotar procedimento que não encontra abrigo em nenhum destes comandos. Defende não haver na legislação vigente determinação legal para expurgar o ICMS, o PIS e a COFINS da base de cálculo nas operações de transferências praticadas pela Impugnante.

Destacou que alguns Estados determinam que nas transferências internas entre estabelecimentos da mesma Empresa o valor da transferência não pode ser inferior ao do custo, e que a Lei Complementar nº 87/96 não determina em nenhum de seus dispositivos, qual é a definição “valor da entrada”. E ainda que não há também no Estado da Bahia ou em legislações ordinárias, a definição do conceito do “valor da entrada”.

Assevera que a jurisprudência entende que o conceito de “valor da entrada mais recente” é o valor pelo qual o Remetente tenha recebido mais recentemente as mercadorias da mesma espécie daquela que será objeto de transferência. E por isso o presente Auto de Infração não encontra guarida na legislação do ICMS e deverá ser anulado, cancelando-se o crédito dele decorrente.

Ao tratar do tema “*Da Quebra do Pacto Federativo – RICMS RN*” diz que o Estado da Bahia ao formalizar esta autuação quebra o Pacto Federativo à medida que a Impugnante não pode reduzir a base de cálculo do ICMS na saída da mercadoria do CD Natal, sob pena de estar infringindo legislação do Estado do Rio Grande do Norte, e lhe pagando menos tributo do que o devido.

Asseverou que através do Pacto Federativo, está definido na Constituição Federal, nos artigos 145 e 162, as competências tributárias dos entes da Federação. Que devem os Estados se comprometerem a atuar de forma autônoma e mediante suas prerrogativas e competências atuar em favor da Federação. Nesse sentido reproduziu trechos do Decreto – Lei nº 834 de 8 de setembro de 1969 (artigo 2º). Disse que o referido comando normativo consiste em mais um argumento em defesa da Impugnante no sentido de que esta não praticou qualquer ato em desacordo com a legislação do Estado da Bahia e tampouco em desacordo com o RICMS do Estado do Rio Grande do Norte.

Ressaltou que a Empresa Impugnante calcula a base do ICMS conforme determina o art. 69 do RICMS/RN, legislação que reproduziu, bem como atendendo as disposições da Lei Kandir.

Passando a discorrer acerca do título: “*Da aplicabilidade da IN 52/2013*”, lembra que o presente Auto de Infração está respaldado na Instrução Normativa nº 52/2013 cujo texto reproduziu na peça de defesa.

Salientou que esta Instrução Normativa foi publicada no Diário Oficial em 18.10.2013, portanto, após a ocorrência do suposto fato gerador, e ainda que esta Instrução Normativa afronta a

hierarquia das Normas, pois os atos do Poder Executivo não podem criar ou aumentar tributos, apontando que tais limitações encontram-se nos artigos 150 e seguintes da Constituição Federal e através dos princípios que proporcionam convivência harmoniosa entre o Estado e os Contribuintes, como o da Irretroatividade Tributária que está descrito na alínea “a” do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, cujo texto reproduziu.

Ressaltou que as Instruções Normativas não podem criar tributos, e tampouco alterar a base de cálculo do ICMS e por isso a IN Nº 52/2013 não pode respaldar Auto de Infração, pois constitui norma que já entrou em nosso ordenamento jurídico eivada de vícios.

Explicou que as instruções normativas são normas expedidas para interpretar uma lei, no entanto NÃO podem transpor, inovar ou modificar o texto da norma que complementam.

Afirma que o Fisco Baiano objetivou alterar a base de cálculo constante no RICMS/BA o qual não prevê o expurgo do ICMS, PIS e da COFINS da base de cálculo do ICMS e emitiu a IN 52/2013 para alterar a legislação vigente, possibilitando indevidamente este expurgo.

Salientou que o Decreto é ato do Poder Executivo regulamentador da lei, que com ela não se confunde. Enquanto que a Instrução Normativa por sua vez é ato expedido do Poder Executivo e não pode criar nova obrigação tributária e muito menos retroagir para alcançar fatos pretéritos, principalmente quando prejudica o contribuinte, neste caso alterando a quantificação da base de cálculo do ICMS. Discorreu em seguida sobre o Princípio da Legalidade estampado no inciso II do art. 5º da Constituição Federal.

Aponta que os Tribunais Superiores são pacíficos quanto à ilegalidade de instruções normativas, que positivamente em seu texto uma exegese que venha a irromper a hierarquia normativa.

Afirmou mais à frente que a Instrução Normativa nº 52/2013 afronta o conceito legal, a definição da base de cálculo do ICMS contido nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, cujo texto transcreveu.

Pontua que ainda que a Autoridade Fazendária alegue que a lei tributária, quando interpretativa, possa retroagir, este não é o caso da Instrução Normativa nº 52/2013, pois entende ser esta legislação taxativa e não interpretativa. Concluiu que no caso em tela não há que se mencionar a Instrução Normativa nº 52/2013 como respaldo para a autuação, e por isso o auto de infração deverá ser anulado.

Aborda, em seguida, questões atinentes às “*Decisões Utilizadas para respaldar o Auto de Infração*”. Disse que a partir da análise dos julgados apontados pela Autoridade Fiscal restará comprovado que tais decisões não se aplicam ao caso da Impugnante.

Aponta que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 Acórdão 1ª JF 1120-01-13 foi lavrado contra a Impugnante e não pode ser utilizado ao caso em comento, pois nesta autuação o Autuante efetuou expurgo apenas do ICMS da base de cálculo, enquanto no auto objeto desta DEFESA, inova expurgando da base de cálculo do ICMS, o próprio ICMS + PIS + COFINS.

Lembra ainda que o Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 foi julgado favoravelmente à Impugnante em 1ª instância conforme comprova o acórdão proferido pela 1ª JF 1120-01/13, decisão esta constante do auto de infração aqui guerreado.

Reproduziu o julgado da empresa Nestlé no Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9). Sustenta que o caso da Nestlé não se subsume, em hipótese alguma, às operações praticadas pela Impugnante à medida que há na decisão acima, a constatação de que a empresa Nestlé teria majorado o valor do custo de produção, bem como que o inciso aplicável a este caso é o Inciso II do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96, por se tratar de atividade comercial. Entende que no caso da Impugnante há que se aplicar o Inciso I do §4º, do artigo 13 da Lei Complementar 87/96 e não o Inciso II.

Pondera que no próprio julgado da Nestlé na Ementa, o Ministro Relator Castro Meira do E. Superior Tribunal de Justiça reconhece que “*os incisos da Lei Complementar estão conectados às atividades do sujeito passivo, devendo ser utilizado o inciso II para estabelecimento industrial e este Inciso não pode ser aplicado à Impugnante haja vista que a Impugnante não é estabelecimento industrial.*”

Acrescenta que há no Auto de Infração o julgado proferido pelo Conselho de Contribuinte do Estado da Bahia – CONSEF *Recurso Especial nº 1.109.298-RS (2008/0279009-9)*, onde a própria Decisão do CONSEF – Bahia juntada ao Auto de Infração determina que “*deve ser aplicada à base de cálculo do art. 13, inciso I, §4º, da Lei Complementar nº 87/96, ou seja, o valor da entrada mais recente das mercadorias.*”

Explica que na referida decisão, a única vedação seria o aumento proposital da base de cálculo e não a utilização do valor da última entrada. Ou seja, tal decisão não pode embasar a lavratura do Auto de Infração em apreço, e não podem ser utilizadas como paradigma às operações praticadas pela Impugnante.

Conclui não haver dúvidas que os julgados trazidos pela Autoridade Fiscal não cumprem o papel de comprovar que a Impugnante tenha praticado qualquer operação irregular e por isso, o Auto de Infração deve ser julgado nulo, tornando inexigível o crédito tributário.

Passou em seguida a tratar sobre “*as decisões proferidas pelo CONSEF favoráveis à Impugnante*”. Disse que foi autuada em 27.06.2012, através do Auto de Infração nº 206891.0016/12-7 em razão de suposta infração similar, ou seja, estorno somente do ICMS nas transferências. Destacou, entretanto, que o referido Auto de Infração foi julgado IMPROCEDENTE pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual (Ofício nº 0171/13 - Acórdão JJF nº 0112/01-13) consoante Ementa que reproduz, e por isso não haveria plausibilidade na presente autuação, visto que a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual já rejeitou autuação praticamente idêntica. Aponta que não satisfeita, a Autoridade Fazendária inovou e resolveu, nesta nova autuação, expurgar também o PIS e a COFINS.

Entende que tais autuações são tão absurdas e aduz que o próprio Julgador ao proferir seu voto no acórdão JJF nº 0112-01/13 menciona que a indagação do “*valor da entrada mais recente*” é tão infundada que é até ocioso dizer que “o valor da entrada mais recente” é o “valor da entrada mais recente”. Ou seja, é o valor pago na aquisição mais recente da qual decorreu à entrada da mercadoria no estabelecimento.

Afirma que no valor pago inclui-se o ICMS, pois o ICMS integra a sua própria base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. As contribuições PIS e COFINS também estão dentro do valor da mercadoria. Diz ainda que além disso, também integram o valor da “*entrada mais recente*” as despesas com seguros, juros e quaisquer outros acréscimos recebidos ou debitados pelo vendedor ao comprador das mercadorias.

Reafirmou não haver qualquer regra e/ou legislação que obrigue a Impugnante ao expurgo do ICMS, do PIS e da COFINS para se aferir o valor da entrada mais recente.

Continua a defesa analisando e interpretando o Acórdão JJF nº 0112-01-13, citando e transcrevendo opinativos exarados como: “*A fiscalização não pode desconhecer a diferença entre “custo da mercadoria produzida” e “o valor da entrada mais recente da mercadoria”.*”

Destacou ainda que a Impugnante que no Auto de Infração nº 206891.0016/12-7, cuja decisão final, em 2ª instância, foi desfavorável à Impugnante há a lavratura de VOTO Divergente proferido pela I. Julgadora Dra. ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO, cujo conteúdo transcreveu na peça de defesa.

Ressaltou ser Imprescindível perceber da leitura do VOTO DIVERGENTE transcrito, a precisão da I. Julgadora em manifestar sua posição sobre: (i) a base de cálculo do ICMS nas transferências; (ii) a importância da definição da atividade praticada pela Impugnante, ou seja, mercantil/comércio

varejista; (iii) conceito de “entrada mais recente” x “custo”; (iv) método utilizado pelo r. Fiscalização para compor esta “nova” base de cálculo/estorno do ICMS”.

Pontuou que, não obstante o resultado final deste julgamento não tenha sido favorável à Impugnante, salientou que o Voto Divergente demonstra que a autuação não é pacífica perante o Conselho Fiscal Estadual.

Voltou a afirmar que o mecanismo de apuração utilizado no presente lançamento para a quantificação do “custo de aquisição” é completamente equivocado visto que o legislador não se refere a “custo” no caso de transferência de estabelecimento comercial. Aqui o legislador utiliza a expressão “valor da entrada mais recente”.

Concluiu não importar quais cálculos sejam realizados pelas Autoridades Fazendárias haja vista que a “tese” tributária dos autuantes está em total desacordo com a Legislação vigente e em desacordo com a posição de Julgadores do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia, e que, portanto, sob todos os aspectos que se analise o caso em tela, esta autuação não merece prosperar.

Adentrando na questão atinente à “Multa” lançada aduziu que essa parcela da cobrança é totalmente abusiva e excessiva. Que conforme consta no Auto de Infração, foi aplicada a penalidade de 60% prevista na Lei nº 7.014 /96, artigo 42, VII, alínea “a”, cujo conteúdo reproduziu na inicial. Assevera que no caso em tela, a multa não revela a natureza punitiva, que lhe é peculiar, mas sim, a de verdadeiro tributo “disfarçado”, o que não se pode admitir, pois viola o princípio da proporcionalidade.

Considera que a multa aplicada à Impugnante em patamar de 60% está totalmente abusiva e injusta e configura verdadeiro abuso do poder fiscal, na exata medida em que seu montante é excessivo e despropositado.

Aponta que as multas e penalidades também podem ser consideradas confiscatórias, quando aplicadas por descumprimento de normas fiscais e forem exorbitantes, e que somente deverão ser aplicadas quando houver dolo, fraude ou conluio, situação não verificada no caso em tela.

Salienta que a aplicação da multa punitiva (neste caso em percentuais de 60%) ofende o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, pois este comando determina que no caso de pagamento de tributos por homologação (por exemplo, PIS, COFINS, ICMS, IPI) o Contribuinte é quem deve tomar a iniciativa de declarar a obrigação tributária.

Aponta e reproduz doutrinas e jurisprudência concluindo que, no caso em tela, a multa aplicada atingiu o valor de 60% sobre o suposto valor de estorno o que sem dúvida tem caráter confiscatório, com perda de patrimônio e por isso esta multa deve ser afastada.

Ao final conclui o seguinte:

- Preliminarmente: Nulidade em razão do método utilizado por esta r. Fiscalização não encontrar guarida em nosso ordenamento jurídico;
- Que procedimento utilizado pela. r. Autoridade Fiscal é totalmente arbitrário e não possui previsão legal, haja vista que nosso ordenamento jurídico prevê que a base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, é o valor da última entrada (entrada mais recente);
- Que a fiscalização ao aplicar o disposto na IN 52/2013 está retroagindo seus efeitos, e alcançando períodos pretéritos à sua existência, afrontando assim o Princípio da Legalidade, o que reforça a alegada inconstitucionalidade do ato contra o Contribuinte;
- Que houve flagrante efeito confiscatório ao ser aplicada Multa (60%) em patamares abusivos contra a Impugnante.

Por fim, pede e requer que:

- seja acolhida a preliminar de Nulidade, a fim de que o Auto de Infração seja decretado nulo, cancelando-se a infração;

- seja julgada totalmente procedente a Impugnação, a fim de que seja cancelado o auto de infração em apreço em razão de não existir previsão legal para que seja realizado o estorno de ICMS, do PIS e da COFINS, da base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular;
- seja reduzida a multa aplicada à Impugnante, por ser totalmente abusiva e ter efeito confiscatório.
- Por derradeiro, o subscritor da presente declara, para fins do art. 365, IV do Código de Processo Civil, com redação dada pela Lei nº 11.382/06, que as cópias acostadas ao presente petitório são autênticas, fiéis aos originais.

A Informação fiscal prestada pelos autuantes e se encontra anexada às fls. 126 a 162, deste PAF.

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

*“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 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).

Adiciona Baleeiro (*idem*, p. 691): 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 autuantes 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 inteligência 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 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 do 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 obtêm 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 desembaraço 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 procedimental, 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.

Quanto à alegação de **multa confiscatória**, pontuaram que cabe ao CONSEF analisar se, a Administração, ao Editar a Instrução Normativa nº 52/2013 transcrita no corpo do Auto de Infração, não estaria a empresa amparada pela aplicação da regra do CTN que prevê a não aplicação de penalidade à infração nos casos de se tratar de lei interpretativa. Voltaram a reproduzir os arts. 100, 106, inciso I, e 96, todos do CTN. Acosta decisão do CONSEF (A-0231-12/15) quanto à exclusão da dispensa da penalidade (multa).

Nas considerações finais, os fiscais disseram que a questão debatida neste breve trabalho 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, Portaria, Decisão Normativa etc.) exclusiva do ente político interessado em obter mais recursos de impostos, no caso ICMS, em detrimento das demais unidades da Federação.

Reportam que 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.

Notam que a Unidade que faz essa ampliação indevida da base de cálculo concede, em muitos casos, benefícios fiscais e conseqüentemente 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.

Lembram 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. Cita lição de Aliomar Baleeiro (BALEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 15ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 126).

Afirma ser exatamente o que ocorre com o imposto a que se refere o art. 13, §4º, I, da Lei Complementar nº 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. Reproduz palavras lúcidas e brilhantes do Ministro do STF, Gilmar Mendes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal – STF. Informativo STF Nº 510. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/arquivo/informativo/documento/informativo510.htm#Prescriçã%20e%20Decadência%20Tr>

ibutárias:%20Lei%20Complementar%20-%201>. Acesso em: 18 jul. 2008 - RE 560626/RS).

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

Com esquite no que foi exaustivamente demonstrado, traz à baila o que pode ocorrer na prática, terminando com uma simples indagação: caso uma empresa (contribuinte) seja selecionada pelo Fisco de determinada unidade federada para a realização de auditoria fiscal-contábil e o preposto do Estado venha a identificar (como ocorreu neste caso dos autos) que, nas operações de transferência interestadual entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular, o valor da base de cálculo do ICMS está maior que a fixada na LC 87/96, não seria legítima, portanto, na lição de Hans Kelsen (infraescrita), a adoção de procedimento de fiscalização para efetivação da glosa ou estorno de crédito fiscal indevido? (KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 130).

Neste esteio legal, alicerçada 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, é natural e 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 conseqüente 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”*.

Afirma ser palmar, consoante a intelecção das normas balizadoras contidas no art. 13, § 4º, I da Lei Complementar nº 87/96, que o legislador adotou um comando bastante específico que se complementa com as normas contábeis previstas no Direito Privado mencionadas alhures. 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).

Ressalta que 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.

Pontua que um exame pontual do disposto no art. 13, §4º, I da LC 87/96 nos conduz, inequivocadamente, à conclusão 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, tratadas neste modesto trabalho de auditoria fiscal contábil.

Verifica que o Estado da Bahia não fez nenhuma majoração ou ampliação de base de cálculo do ICMS, pois, ao editar a Instrução Normativa nº 52/2013, o fez apenas para esclarecer ou interpretar, com base ou fundamento nas prescrições dos artigos 109 e 110 do CTN, combinado com o disposto art. 13, §4º, I da LC 87/96 e o contido normas contábeis previstas no Direito Privado (Comercial, Empresarial ou Societário), o que deve se compreender por *“valor correspondente à entrada mais recente”*, concluindo que esta expressão é equivalente ao *“custo de aquisição”*.

Por fim, pedem pela Procedência Total do presente Auto de Infração.

Nas fls. 169/170, este relator converte os autos em diligência à PGE/PROFIS, no sentido de que a Procuradoria opine através de Parecer Jurídico sobre: *“a aplicação da legislação de regência do*

*ICMS, vez que a matéria em exame neste PAF (...), em processo similares, de reiteradas decisões do TJ/BA, afastou a aplicação das normas positivas da IN nº 52/13, prevalecendo na esfera judicial baiana o entendimento de que a expressão “valor da entrada mais recente”, contida na LC nº 87/96 e na Lei Federal nº 7.014/97, é aquele pelo qual a mercadoria foi adquirida em data mais recente, sem a exclusão do ICMS e demais tributos recuperáveis, porquanto valor de entrada é termo diverso de custo de aquisição da mercadoria; as recentes decisões do TJ/BA em desfavor do erário foram objeto de interposição de recurso visando a manutenção da interpretação contida nas normas da IN nº 52/13”. Após proferido o pedido através do Parecer Jurídico emitido, dar ciência do inteiro teor da diligência ao autuado e autuantes, concedendo prazo de 10 (dez) dias para manifestação.*

À fl. 173, a Procuradora Assistente Dr. Rosana Maciel Bittencourt Passos despachou nos autos determinado que o presente PAF fosse remetido à Secretaria daquele órgão até que fosse definido o entendimento institucional da PGE/PROFIS acerca da matéria tratada nestes autos.

Às fls. 188 e 189v foi emitido Parecer Jurídico de autoria da própria Procuradora Assistente. Foi declarado, nesta peça, que a exclusão dos impostos recuperáveis da base de cálculo do ICMS, nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, foi questão recentemente enfrentada por esta Procuradoria Fiscal, em Parecer de lavra da Dra. Leila Von Sôhsten Ramalho. Naquele Parecer qual fez-se um resumo cronológico das alegações do autuado, das informações dadas pelos autuantes, e das disposições da LC nº 87/96 e da Lei Estadual nº 7.014/96. Foi observado que em decisão mais recente do TJ/BA modificou-se o panorama jurisprudencial, tendo uma reviravolta do posicionamento até então adotado por aquela casa. Reproduziu-se o Acórdão nº 0553866-57.2014.8.05.0001, que deu provimento à apelação interposta pelo Estado da Bahia. Por fim, o opinativo da PGE foi pela manutenção do lançamento em conformidade com a mais recente decisão no TJ/BA.

Nas fls. 201/202, o relator converte os autos novamente em diligência para dar ciência do inteiro teor do Parecer Jurídico da PGE/PROFIS ao autuado e aos autuantes, concedendo-lhes o prazo de 10 (dez) dias para manifestação nos autos.

Em nova manifestação do contribuinte, fls. 211/218, os representantes legais do contribuinte fazem um resumo das questões de fato e de direito articulados neste PAF e reexaminam o Acórdão proferido em grau de apelação. Afirmam que ao contrário do quanto afirmado pelo Estado da Bahia, através da PGE, existem decisões posteriores à juntada pela Procuradoria Estadual, que foram proferidas em sentido diametralmente oposto, colacionadas e reproduzidas nessa Manifestação Defensiva, a exemplo do acórdão proferido nos autos do Agravo de nº 0021754-27.2016.8.05.0000, relator Des. José Landin Neto (3ª Câmara Cível); acórdão proferido nos autos da Apelação 0524431-38.2014.8.05.0001 relator Des. Livaldo Reaiche Raimundo Brito (1ª Câmara Cível). Argumenta a defesa que o Egrégio Tribunal de Justiça da Bahia já tem entendimento firmado sobre o tema, mostrando-se inadmissível a aplicação da IN 52/2013 em detrimento da LC 87/96, em decorrência do princípio da hierarquia das leis.

Destacou ainda além da jurisprudência acerca do tema, os próprios fiscos estaduais já têm um posição consolidada a respeito da base de cálculo nas operações de transferências para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, sem expurgo do ICMS, PIS e COFINS do valor da “entrada mais recente”. Transcreveu trechos do Parecer nº 12.552/2008, da Bahia; consulta tributária 2585M1/2016, da SEFAZ/São Paulo (doc. 02) e consulta 84/2014, da SEFAZ/Santa Catarina (doc. 03).

Ao concluir a Manifestação defensiva o contribuinte reiterou todos os argumentos proferidos, bem como requer que seja dado acolhimento pelo cancelamento do presente Auto de Infração e que se reconheça a improcedência do lançamento efetuado, pois sustenta que não incorreu nas infrações que lhe foram imputadas, visto que não há subsunção dos fatos ocorridos aos dispositivos normativos utilizados como fundamento para a autuação, já que a base de cálculo das transferências interestaduais recebidas foi obtida em observância da legislação aplicável, de

modo que se mostra legítima a apropriação do correspondente crédito fiscal de ICMS, bem como, informa a pretensão em realizar a sustentação oral.

Nova Informação fiscal foi prestada nos autos e juntada às fls. 239/278. Os autuantes, 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.

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 do da exclusão do ICMS na composição da base de cálculo da COFINS e do PIS, exposto no julgamento do RE 574706, ocorrido em 15/03/2017. 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 finalizarem a peça informativa reiteraram o pedido pela declaração de PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

#### **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 estabelecimento localizado no Estado do Rio Grande do Norte (Centro de Distribuição da empresa), tributadas pela alíquota de 12%, cujas aquisições do estabelecimento remetente (na sua maioria), foram tributadas pelas alíquotas internas e interestaduais, a depender do Estado de origem das mercadorias.

A fiscalização expurgou, nas operações de transferência para filiais localizadas na Bahia, o ICMS, PIS e COFINS, tributos recuperáveis, na sistemática de débito e crédito, incidentes nas aquisições das mercadorias transferidas. Em relação ao ICMS, fez a inclusão da carga de 12%, incidente nas operações de remessa, em transferência, entre o RN e a BA. 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.

O contribuinte suscitou a preliminar de nulidade do lançamento em lide. As arguições de nulidade e o mérito da autuação estão intrinsicamente vinculados. O contribuinte questiona em linhas gerais a metodologia de cálculo adotada pelos autuantes. Estes, por sua vez, se valeram dos conceitos jurídicos extraídos da CF, LC/87 e de conceitos contábeis, conforme detalhamento contido na peça informativa, numa atividade de preenchimento da definição legal de valor nas operações de transferências entre estabelecimentos comerciais de uma mesma empresa.

Apreciarei, portanto, o vício alegado na peça defensiva de forma agrupada em conjunto com as questões de mérito.

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 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 a

realização de novas diligências.

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.

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 desmembrada 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 ao 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 aquisição nas 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).

Entretanto, nas operações interestaduais, quando a empresa adquire a mercadoria no mercado interno com a alíquota cheia (17% ou 18%) e a transfere para outro estabelecimento seu, 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 constituiu 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 com 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 localizada 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 a 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 os valores 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 PAF visando à emissão de Parecer Jurídico pela Procuradoria do Estado da Bahia (PGE), que consignou às fls. 188 a 189verso 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 corte, 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. ESTABELECEMENTOS 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.***

Registrou a PGE, que o advento do aresto 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 exposto, merece também destaque a mais recente decisão proferida nos autos do processo 0513561-60.2016.8.05.0001 (Procedimento Comum – Anulação de Débito Fiscal), pela 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 originária da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado da Bahia e julgados posteriores, com destaque para a decisão exarada no processo 0513561-60.2016.8.05.0001, acima citado, 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 no Estado do Rio Grande do Norte (RN), relativos às aquisições feitas naquela Unidade Federada (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 conseqüentemente, utilizou um crédito fiscal suportado pelo Estado da Bahia, maior que o fixado na Lei, o que configura utilização indevida de crédito.

Não há, portanto, como se acatar a nulidade suscitada na peça de defesa ou se acolher os argumentos de mérito do contribuinte fundamentados na improcedência do lançamento. 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.

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”). O contribuinte sustenta que referida penalidade no patamar estabelecido pela legislação do Estado da Bahia é totalmente abusiva e viola o art. 150, inc. IV da Carta Magna, que veda a utilização de tributo com efeito confiscatório.

Essa questão não foi objeto de apreciação no Parecer da Procuradoria Estadual. Observo, todavia, em concordância com a manifestação dos autuantes, na primeira peça informativa, 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, que contém 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 contribuinte, veiculadas através da Instrução Normativa 052/2013, sobre fatos geradores ocorridos no exercício de 2012. Portanto, os fatos autuados são anteriores à edição da IN 052/2013, sendo esta uma das normas aplicadas 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, sanando possíveis controvérsias, aplica-se ao caso a excludente de incidência da penalidade prevista no art. 106, I do 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 **206891.0008/16-7**, lavrado contra **LOJAS RIACHUELO S/A**, devendo ser intimado o contribuinte, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$372.240,14**, acrescido dos demais consectários legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de agosto de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR